

**Når kan tilleggsskatt ilegges etter de ulike satsene, og
i hvilke tilfeller kan skattyter fritas?**

Kandidatnummer: 730

Leveringsfrist: 25. april 2008

Til sammen 17873 ord

25.04.2008

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	Problemstilling og disposisjon	2
1.2	Avgrensing	2
1.3	Rettskildebruk	3
2	<u>NÅR ER TILLEGGSSKATT EN AKTUELL SANKSJON?</u>	5
2.1	Opplysningsplikten	6
2.1.1	Hvem har opplysningsplikt?	7
2.1.2	Hva må skattyter opplyse om?	7
2.2	Tilleggsskatt ved feil i gitte opplysninger	9
2.2.1	”Uriktige eller ufullstendige opplysninger”	10
2.2.2	”For lav skatt”	12
2.3	Tilleggsskatt ved unnlatt levering	14
2.4	Bevisbyrde og skyld	15
2.5	Identifikasjon	16
3	<u>FRITAK FRA TILLEGGSSKATT</u>	17
3.1	Fritak for regne- og skrivefeil	17
3.1.1	Hva er en ”regne- eller skrivefeil”?	18
3.1.2	Feilen må være ”åpenbar”	21
3.2	Unnskyldelige forhold	22
3.2.1	Anvendelsesområdet	24
3.2.2	Sykdom	25

3.2.3	Uerfarenhet og alder	26
3.2.4	”Andre årsaker”	28
3.3	Under minstegrensen	32
<u>4</u>	<u>TILLEGGSSKATT ETTER REDUSERT SATS</u>	<u>34</u>
4.1	Opplysninger oppgitt av andre	34
4.2	Opplysninger myndighetene selv rår over	37
4.3	Delvis unnskyldelig	41
4.4	Frivillig retting	41
<u>5</u>	<u>TILLEGGSSKATT ETTER FORHØYET SATS</u>	<u>48</u>
5.1	Hvem har bevisbyrden for at vilkårene for forhøyet tilleggsskatt er oppfylt?	50
5.2	Når har skattyter opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig?	50
<u>6</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>56</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>59</u>

1 Innledning

Skatter og avgifter til stat og kommune danner grunnlaget for velferdsstaten Norge.¹ Når det gjelder skatt, er systemet for inndrivelse basert på et selvangivelsesprinsipp. Dette innebærer at skattyter uoppfordret må gi ligningsmyndighetene alle de opplysningene som trengs for å fastsette riktig skatt. Denne opplysningsplikten følger av ligningsloven kapittel 4.

Systemet med selvangivelse er følgelig basert på tillit. Dette innebærer at det som regel vil være enkelte som ikke etterlever sin plikt, men forsøker å unndra skatt ved å ikke oppgi alle opplysningene de plikter, eller ved å oppgi uriktige opplysninger. I begge tilfeller vil dette føre til at beregningsgrunnlaget for skattene ikke samsvarer med de faktiske forhold, slik at stat og kommune ikke får de inntektene de skulle ha fått. Det er derfor, ut fra allmennpreventive hensyn, nødvendig med sanksjoner for å sikre at borgerne etterlever opplysningsplikten. Det er også viktig å sanksjonere slik unndragelse av hensyn til likebehandling, slik at ikke bare de som faktisk oppfyller sin opplysningsplikt må bære kostnadene ved velferdssamfunnet, men at også de som forsøker å unndra skatt må gjøre opp for seg. Aktuelle sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven er tilleggsskatt og straff for skattesvik.

Det er tilleggsskatt som er tema for denne avhandlingen. I tillegg til å være en sanksjon, skal tilleggsskatten også kompensere for det ekstraarbeid og de kontrollkostnader staten påføres som følge av enkelte skattyteres manglende etterlevelse av opplysningsplikten.²

¹ Finansdepartementets hjemmeside (2007)

² Ot.prp. nr. 29 (1978-79) pkt. 7.2.3

Avhengig av hvilke forhold som begrunner tilleggsskatt i det enkelte tilfellet, kan denne ilegges etter ulike satser. I de ”vanlige tilfellene” anvendes ordinær tilleggsskatt, som etter hovedregelen utgjør 30 %, jf. lignl. § 10-4, nr. 1, 1. pkt. Ifølge rettspraksis er formålet med den ordinære tilleggsskatten først og fremst effektivisering av opplysningsplikten.³ I de grovere tilfellene av skatteunndragelse, kan imidlertid skattyter ilegges forhøyet tilleggsskatt med inntil 60 %, jf. § 10-4, nr 1, 2. pkt. Forhøyet tilleggsskatt har som formål å skjerpe den administrative reaksjonen i mer alvorlige tilfeller av skatteunndragelse.⁴ Tilsvarende gir ligningsloven hjemmel for fullstendig fritak fra tilleggsskatt, eller mulighet til å redusere satsen for beregning av denne, i de mindre klanderverdige tilfellene av skatteunndragelse. Slike unntakstilfeller er hjemlet i § 10-3 og § 10-4.

1.1 Problemstilling og disposisjon

Den overordnede problemstillingen for avhandlingen er når tilleggsskatt kan ilegges etter de ulike satsene, og i hvilke tilfeller skattyter kan fritas. For oversiktens skyld, vil jeg derfor innledningsvis i kapittel 2, redegjøre for opplysningsplikten etter ligningsloven, samt hvilke grunnvilkår som må være oppfylt for at tilleggsskatt kan ilegges. Siktemålet med avhandlingen er imidlertid først og fremst å trekke opp grensene for når skattyter har rett på fritak fra tilleggsskatt, når det foreligger grunnlag for å redusere satsen for beregning av denne, og i hvilke tilfeller tilleggsskatt kan ilegges etter forhøyet sats. Disse spørsmålene blir derfor behandlet mer utførlig i avhandlingens hoveddel, i kapittel 3-5. I siste kapittel følger enkelte synspunkter vedrørende tilleggsskatt de lege ferenda.

1.2 Avgrensning

Av hensyn til oppgavens tema og omfang vil jeg ikke behandle reglene om skattesvik. Jeg har av samme årsak også avgrenset mot spørsmål tilknyttet beregningsgrunnlaget for

³ Rt. 2006 s. 1409, (avsnitt 71-72)

⁴ Ot.prp. nr. 55 (1985-86) s. 2

tilleggsskatten. Spørsmål vedrørende EMK vil likedan kun bli berørt der det er nødvendig for en helhetlig fremstilling.

1.3 Rettskildebruk

For å besvare overnevnte problemstilling, har jeg i størst mulig grad basert meg på autoritative rettskilder som lov, lovforarbeider, rettspraksis og juridisk teori. Når det gjelder rettspraksis har jeg i tillegg til høyesterettspraksis, også vist til dommer avsagt i ting- og lagmannsrettene. Slik underrettspraksis har generelt sett begrenset vekt sammenlignet med høyesterettspraksis, men der avgjørelsene er omfattende og entydig, kan imidlertid slik praksis ha større tyngde som rettskilde enn ellers.⁵ På skatterettens område spesielt, kan underrettspraksis også tillegges større vekt, dersom staten ikke har påanket en avgjørelse som går i deres disfavør, og ligningspraksis i etterkant innretter seg etter resultatet i dommen.⁶ Det meste av den underrettspraksis jeg har referert til, er for øvrig publisert i tidsskriftet ”Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker” (Utvalget). Utvalget publiserer nå alle dommer avsagt i skattesaker,⁷ og kan søkes opp elektronisk i Gyldendal Rettsdata. Underrettsdommer publisert her er derfor lett tilgjengelig, og har følgelig noe større betydning som rettskilde enn det som gjelder underrettspraksis generelt, idet et av argumentene for lav vekt, er at underrettsdommene ofte er vanskelig tilgjengelig og det derfor kan være tilfeldig hva man får tak i.⁸

I tillegg til overnevnte kilder har jeg også støttet meg på ligningspraksis, Lignings ABC og Skattedirektoratets meldinger. Den ligningspraksis jeg har benyttet, er stort sett avgjørelser fattet i ulike ligningsnemder og er publisert i Utvalget. Enkelte saker er imidlertid blitt meg fortalt i møte med ansatte i Skatteetaten. Ligningspraksis’ vekt som rettskilde avhenger av varighet, frekvens og konsistens, og tillegges ofte større vekt der denne taler i skattyters

⁵ Echhoff (2001) s. 162 i Zimmer (2005) s. 50

⁶ Zimmer (2005) s. 50

⁷ Arntzen, Redaktør i Utvalget (2008)

⁸ Zimmer (2005) s. 50

favør enn disfavør, samt der denne har støtte i administrative uttalelser. Ligningspraksis har blitt tillagt vekt i Høyesterett i økende grad de senere årene.⁹ Når det gjelder administrative uttalelser, som Lignings ABC og Skattedirektoratets meldinger, er dette ikke egentlige rettskilder. Jeg har likevel valgt å referere også til slike kilder, fordi disse har gjennomslagskraft og er av stor praktisk betydning i ligningsmyndighetenes konkrete saksbehandling. Kildene kan derfor få betydning som rettskilde via sin påvirkning av ligningspraksis.¹⁰

Til sist vil jeg nevne at jeg også har diskutert oppgavens tema med fagpersoner med lang erfaring innenfor fagfeltet. I den grad jeg har referert til disse kildene, må det imidlertid påpekes at dette ikke er gjort med hensikt å gi deres synspunkter generell gyldighet i forhold til hva som er gjeldende rett og praksis, men kun ment å bidra til å illustrere og eksemplifisere anvendelsen av reglene.

⁹ Zimmer (2005) s. 50-51

¹⁰ Zimmer (2005) s. 54-55

2 Når er tilleggsskatt en aktuell sanksjon?

Tilleggsskatt innebærer et inngrep overfor borgerne, og kan følgelig ikke ilegges uten hjemmel i formell lov, jf. det forvaltningsrettslige legalitetsprinsipp.

Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 (lignl.), kapittel 10, gir slik hjemmel for å legge tilleggsskatt i to tilfeller: For det første kan tilleggsskatt ilegges der det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattyters selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen oppgave eller forklaring gitt til skattemyndighetene, og dette har ført til, eller kunne ha ført til, for lav skatt, jf. hovedregelen i lignl. § 10-2, nr. 1. Bestemmelsen rammer skattytere som har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene, men der opplysningene av en eller annen grunn er mangelfulle eller inneholder feil. For det andre er tilleggsskatt aktuelt der skattyter ikke har levert selvangivelse eller næringsoppgave, jf. lignl. § 10-2 nr. 2. Dette alternativet rammer følgelig skattytere som innen utløpet av klagefristen for ordinær ligning, overhode ikke har levert opplysninger til ligningsmyndighetene.¹¹

Lignl. § 10-2 nr. 1 og nr. 2 oppstiller de objektive grunnvilkårene for tilleggsskatt, og dersom disse er oppfylt for et av de nevnte alternativene, skal tilleggsskatt etter hovedregelen ilegges. Loven oppstiller imidlertid flere unntak. Unntakene relaterer seg til personlige forhold hos skattyter, og dersom slike subjektive vilkår er oppfylt, kan det være grunnlag for fritak eller redusert sats. Motsatt kan det også være grunnlag for forhøyet sats dersom skattyter har utvist grov uaktsomhet eller forsett med hensyn til skatteunndragelsen. Jeg kommer tilbake til dette. Først vil jeg imidlertid kort redegjøre for opplysningsplikten i ligningslovens kapittel 4, idet denne danner utgangspunktet for vurderingen av hvorvidt tilleggsskatt kan ilegges eller ei.

¹¹ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001, pkt 5.4

2.1 Opplysningsplikten

Ifølge ligningslovens kapittel 4, gjelder det en alminnelig opplysningsplikt for alle skattytere som plikter å levere selvangivelse. Denne innebærer for det første at skattyter i rett tid skal bidra til at vedkommendes skatteplikt blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1, 1.pkt, og for det andre å informere ligningsmyndigheten om eventuelle feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han oppdager i ettertid, jf. § 4-1, 2. pkt. Lignl. § 4-1 er i forarbeidene omtalt som en generell regel om opplysningsplikt, som har som formål å markere at det må være et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene, for å oppnå en riktig ligning og et korrekt skatteoppgjør.¹²

Opplysningene skal gis uoppfordret,¹³ og skattyter har selv ansvar for at alle relevante opplysninger, både til gunst og ugunst, blir lagt frem ved ligningen.¹⁴ Det er med andre ord skattyter som har ansvar for sakens opplysning, ikke ligningsmyndighetene.¹⁵ På dette punktet skiller ligningsforvaltningen seg fra øvrig forvaltning, der ansvaret for sakens opplysning etter hovedregelen påhviler forvaltningen, jf. forvaltningsloven § 17, 1.ledd, 1. pkt. Opplysningsplikten er følgelig omfattende, men begrunnes med at beregning av skatt i dag er en teknisk avansert prosess, og at feil som for skattyter kan fremstå som åpenbare, likevel kan være vanskelig å oppdage for ligningsmyndighetene.¹⁶

Det er kun brudd på opplysningsplikten etter lignl. § 4-1, 1. pkt, som kan gi grunnlag for tilleggsskatt jf. § 10-2, eller straff for skattesvik, jf. §§ 12-1 og 12-2. Dersom skattyter i utgangspunktet har gitt korrekte opplysninger, men i ettertid unnlater å informere om feil gjort av ligningsmyndighetene under ligningsbehandlingen, jf. § 4-1, 2. pkt., har imidlertid ligningsmyndighetene ingen sanksjoner. I slike tilfeller risikerer skattyter kun å bli etterlignet med ordinær skatt tillagt renter, for den eventuelle økning i inntekt eller formue

¹² Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 76

¹³ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 76

¹⁴ Stoveland, Norsk lovkommentar (2007), note 155

¹⁵ NOU 2003:7 s. 21

¹⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 76

som en korrigering av ligningen måtte føre til. Ligningsloven skiller følgelig klart mellom brudd på den aktive plikten til å gi opplysninger jf. § 4-1, 1. pkt, og den passivitet skattyter utviser ved å unnlate å si ifra om feil gjort av ligningsmyndighetene, jf. § 4-1, 2. pkt. Overholdelse av opplysningsplikten etter sistnevnte bestemmelse forutsetter derfor i særlig grad at skattyter er lojal.

2.1.1 Hvem har opplysningsplikt?

Opplysningsplikten gjelder alle som plikter å levere selvangivelse, jf. lignl. §4-1, og omfatter følgelig skattytere som i det aktuelle inntektsåret har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig i Norge, samt skattytere ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse, jf. § 4-2, nr. 1 litra a og b. Loven oppstiller ingen minstegrense angående inntektens størrelse; også skattytere med inntekter under eventuelle fribeløp, eller med underskudd, er omfattet.¹⁷ Selvangivelsesplikten gjelder både personlige og upersonlige skattesubjekt.¹⁸ Lønnstagere og pensjonister som mottar ”pre-utfylt selvangivelse” (PSA), og ikke har tilføyelser eller rettelser, kan imidlertid fra og med 2008 levere selvangivelsen ved ”stille aksept” (se mer om stille aksept i pkt. 2.3).

2.1.2 Hva må skattyter opplyse om?

Selvangivelsen er en spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, ulike fradragposter, og andre opplysninger av betydning for ligningen, jf. lignl. § 4-3, 1. ledd, 1. pkt. Skattyter plikter å oppgi alle opplysninger som etterspørres i denne. Når det gjelder skattytere som mottar PSA, vil de fleste opplysningene være utfylt på forhånd. Skattyter plikter imidlertid å kontrollere disse, og må komme med tilføyelser eller rettelser dersom oppgaven lider av feil eller mangler.

¹⁷ Harboe (2005) s. 158-161

¹⁸ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 77

I tillegg til opplysningene som etterspørres i, eller fremgår av, selvangivelsen, plikter skattyter også å informere om eventuelle andre opplysninger av betydning for ligningen. Dette følger av Rt. 1992 s. 1588, Loffland, der Høyesterett uttalte at opplysningsplikten vil være overholdt der skattyter har oppgitt ”alle de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”, (se s. 1592-1593). En skattyter som leier ut egen bolig, eller har bankinnskudd i en utenlandsk bank uten innberetningsplikt til Norge, må følgelig opplyse om dette på eget initiativ, idet dette ikke vil fremgå av PSA eller komme til ligningsmyndighetens kunnskap på annen måte.

Selvangivelsesplikten vil også kunne innebære plikt til å levere bestemte typer vedlegg, jf. lignl. § 4-4, som for eksempel næringsoppgave eller skjema for årsoppgjør ved utleie av fast eiendom. Unnlatelse av å levere slike tilleggsskjema vil følgelig også kunne medføre tilleggsskatt.¹⁹ Tidligere gjaldt dette også skjema som trer i stedet for selvangivelse ved skatteplikt til flere kommuner, der disse ikke tilhørte samme ligningskontor som bostedskommunen.²⁰ Etter omorganiseringen av skatteetaten, vil imidlertid opplysningsplikten anses overholdt uavhengig av ved hvilket skattekontor selvangivelsen leveres, og hvor skattyter har sitt bosted eller næringssted, så lenge korrekte oppgaver faktisk er levert, jf. §4-6.²¹

I tillegg til opplysningene skattyter selv innberetter, kan ligningsmyndighetene på nærmere oppfordring, be skattyter om ytterligere opplysninger eller dokumentasjon om konkret angitte økonomiske forhold, eller annet av betydning for vurderingen av skattyters skatteplikt, jf. 4-8, 1.ledd, 1.pkt. Bestemmelsen er ikke et påbud, og skattyter har følgelig ingen plikt til å imøtekomme oppfordringen. Unnlatelse vil følgelig ikke innebære sanksjon eller straff, men kan føre til rettstap i form av at skattyters fradrag strykes fordi

¹⁹ Lignings ABC (2007) pkt.1.1

²⁰ Lignings ABC (2006) s. 1068

²¹ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 23, pkt 3.2.2.5

tilleggsopplysningene er nødvendige for å sannsynliggjøre at utgiften er reell, eller ved at ligningsmyndighetene setter skattyters oppgaver til side og skjønnsigner, jf. § 8-2, nr. 2.²²

Ligningsmyndighetene kan derimot ikke kreve at man oppgir opplysninger som ikke er relevante for egen ligning. Dette ble konstatert i Rt. 2006 s. 1598, som gjaldt et ektepar som drev blomsterforretning sammen. Forretningen var ikke registrert verken i enhetsregisteret eller merverdiavgiftsmanntallet. Ekteparet hadde heller ikke opplyst om denne i sine selvangivelser. Lagmannsretten kom til at hustruen ikke var skattepliktig for noen del av virksomheten, idet mannen hadde hovedansvaret for driften. Til tross for dette ble begge dømt for skattesvik, jf. lignl. § 12-1, for grovt uaktsomt brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven. Høyesterett var enig med lagmannsretten i at hustruen ikke var skattepliktig for virksomheten. Det tvilsomme spørsmålet for Høyesterett var om hustruen til tross for dette likevel hadde plikt til å gi opplysninger om denne i selvangivelsen. Med utgangspunkt i ordlyden ”hans ligning”, i lignl. § 4-1, konkluderte Høyesterett med at enhver kun har plikt til å opplyse om forhold av betydning for egen ligning. Høyesterett mente å ha støtte for tolkningen både i forarbeider, teori og praksis, og viste blant annet til Rt. 1999 s. 223, (s. 239), der Skoghøy uttaler at opplysningsplikten er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning av den hvis opplysningsplikt vurderes, fordi noe annet ikke ville ha legitimitet i henhold til straffens formål om prevensjon. Hustruen i den aktuelle saken ble følgelig frifunnet.

2.2 Tilleggsskatt ved feil i gitte opplysninger

Dersom skattyter har levert selvangivelse og eventuelle andre pliktige oppgaver, vil det være grunnlag for tilleggsskatt dersom de gitte opplysningene er ”uriktige eller ufullstendige”, og disse har ført til eller kunne ført til at det fastsettes ”for lav skatt”, jf. lignl. § 10-2, nr. 1. Dette kan også være tilfelle der skattyter unnlater å endre eller tilføye opplysninger i PSA.²³

²² Harboe (2005) s. 202

²³ Lignings ABC (2007) pkt 1.3.1

2.2.1 ”Uriktige eller ufullstendige opplysninger”

Vilkåret om at skattyter må ha oppgitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” er ikke bare et vilkår for å bli ilagt tilleggs-skatt, men er også et vilkår for straff for skattesvik, jf. lignl. § 12-1, samt for ligningsmyndighetenes adgang til å forlenge fristen for endring av ligningen, jf. § 9-6 nr. 3. Samme begrepsforståelse kan i utgangspunktet legges til grunn i alle tilfellene, men det kan være visse gradforskjeller: For eksempel vil det at skattyter unnlater å melde fra om uriktig ligningsoppgjør, jf. § 4-1, 2. pkt., være en ufullstendig opplysning i forholdt til toårsfristen jf. § 9-6, nr. 3, men ikke ifølge § 10-2, nr. 1 om tilleggs-skatt.²⁴ Av hensyn til oppgavens omfang vil jeg imidlertid ikke gå nærmere inn på disse nyansene, men kun gjøre rede for den begrepsforståelsen som er aktuell i forhold til lignl. § 10-2, nr. 1.

For at skattyter skal anses for å ha gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” jf. § 10-2, nr. 1, må disse gjelde faktiske forhold, eller andre regler enn skattereglene.²⁵ For eksempel vil det være gitt uriktige opplysninger der en skattyter på grunn av feil forståelse av kontraktsreglene, oppgir opplysninger som gir et feilaktig uttrykk for hans rettsstilling: Han opplyser for eksempel at han leier et hus, mens han i virkeligheten er husets eier. Ifølge ordlyden vil vilkåret også klart være oppfylt dersom skattyter ikke oppgir inntekt fra arbeide han har utført, eller krever fradrag for utgifter som ikke er reelle.

Til tross for at skattyter har oppgitt alle opplysningene det konkret spørres om i de skjema han plikter å levere, vil vedkommende likevel anses for å ha gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” dersom han har unnlatt å oppgi andre relevante opplysninger utover de etterspurte. Dette fremgår av Rt. 2007 s. 360, Lyse Energi, der Høyesterett på generelt grunnlag uttaler: ”Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte”, (se avsnitt 68). Lyse Energi hadde i selvangivelsen for 1999 og 2000

²⁴ Lignings ABC (2007) s.1071-1073

²⁵ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s.122

krevd rentefradrag for flere hundre millioner, vedrørende et lån hos aksjonærene på 3 milliarder, etablert i 1999. Det viste seg imidlertid at lånet i realiteten ikke var etablert på dette tidspunktet, og utbetalingene kunne derfor ikke anses som fradragsberettigede renteutgifter. Selskapet ble følgelig ilagt 30 % tilleggsskatt av ligningsmyndighetene, på grunn av ufullstendige opplysninger. I Høyesterett påstod Lyse Energi at ligningsmyndighetene ved en nærmere studie av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert i 1999, og at det følgelig ikke var gitt ufullstendige opplysninger. Høyesterett konstaterte imidlertid at skattyters opplysningsplikt måtte gå foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Lyse Energi burde følgelig ha gitt flere og mer utfyllende opplysninger vedrørende lånet enn det de hadde gjort.

Dersom skattyterer imidlertid har oppgitt alle de opplysninger han var i besittelse av da oppgaven ble gitt, vil opplysningsplikten som regel være oppfylt. Dette vil også gjelde der skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene har grunnlag for selv å ta opp til vurdering et omtvistet rettsspørsmål.²⁶ I slike tilfeller vil det ikke være grunnlag for tilleggsskatt. Vilkåret vil heller ikke være oppfylt der ligningsmyndighetene endrer beløp fastsatt ved skjønn, dersom de faktiske opplysningene skattyter har oppgitt som grunnlag for skjønnnet er korrekte. Det vil heller ikke foreligge uriktige eller ufullstendige opplysninger i de tilfellene ligningsmyndigheten legger til grunn en annen oppfatning av skattereglene enn den skattyter har gjort gjeldende.²⁷

Vilkåret ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” vil derimot være oppfylt i de tilfellene der skattyter har gitt korrekte opplysninger om det materielle rettsforhold ifølge sin egen oppfatning, men der disse ifølge domstolens oppfatning inneholder feil eller er utilstrekkelige. Et eksempel på dette er Rt. 1996 s. 932, Hald, der skattyter ble ilagt tilleggsskatt på 15 % fordi hun ikke hadde oppgitt gevinst ved tomtesalg i selvangivelsen. Årsaken var at hun så dette som et skattefritt salg av bolig med stor tomt. Høyesterett kom imidlertid til at deler av eiendommen var tomteareal alene, og at gevinsten tilknyttet dette

²⁶ Lignings ABC (2007) s.1071-1073

²⁷ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 122

arealet derfor var skattepliktig, jf. hovedregelen om skatteplikt ved avhendelse av fast eiendom. Skattyter hadde følgelig gitt ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 10-2, nr. 1, og det var grunnlag for tilleggsskatt.

Ifølge Rt. 2006 s. 333, X-eiendom, er Hald-dommen et uttrykk for at opplysningsplikten etter ligningsloven må praktiseres strengt. X-Eiendom gjaldt en skattyter som ble ilagt tilleggsskatt for ikke å ha oppgitt et tilleggsvederlag som inntekt i selvangivelsen for 2001, fordi han trodde dette skulle oppgis påfølgende år. Feilen skyldtes skattyters misforståelse av tidfestingsreglene. Høyesterett konkluderte imidlertid med at kravet på vederlaget fremstod som ubetinget ved årsskiftet 2001-2002, og ifølge tidfestingsreglene i skatteloven, derfor skulle vært tidfestet og ført som inntekt i selvangivelsen for 2001. Det var følgelig gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ifølge denne dommen er det den rettsoppfatningen som blir lagt til grunn ved den endelige behandlingen av rettsspørsmålet som er målestokken for hvorvidt skattyter har oppfylt opplysningsplikten eller ei,²⁸ og derfor avgjørende for om det er grunnlag for tilleggsskatt.

Til sist må det nevnes at vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger vil være oppfylt dersom opplysninger er gitt på en måte som gjør dem egnet til å misforstås, for eksempel fordi skattyter har forsøkt å skjule disse ved å gjemme dem bort i et uoversiktlig vedlegg, eller på annen måte gjøre dem vanskelig tilgjengelig. Hvorvidt skattyters opplysninger er gitt i skriftlig eller muntlig form, eller hvilken oppgave opplysningene gjelder, er irrelevant så lenge det er snakk om opplysninger skattyter plikter å oppgi i forbindelse med ligningsoppgjøret.²⁹

2.2.2 "For lav skatt"

Det andre vilkåret for tilleggsskatt jf. lignl. § 10-2, nr.1, er at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må ha ført til, eller kunne ført til lavere skatt enn de reelle forhold tilsier.

²⁸ Zimmer (2007) s 334

²⁹ Lignings ABC (2007) pkt 1.3

Vilkåret vil følgelig være oppfylt dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene fører til at skattyters inntekt fremstår som lavere enn den i virkeligheten har vært, eller fradragene gis inntrykk av å være større enn de egentlig er. Likeledes vil vilkåret være oppfylt der feilen fører til at skattyter blir plassert i en skatteklasser med lavere sats enn skattyters forhold tilsier; som for eksempel dersom skattyter er registrert bosatt i Tromsø, mens vedkommende i realiteten bor i Oslo.

Hvorvidt vilkåret er oppfylt eller ei, må vurderes ut fra det tidspunktet da opplysningene ble gitt,³⁰ og ifølge Rt. 1995 s. 1278, Bøhn, må denne vurderingen foretas for hvert enkelt inntektsår isolert. Bøhn-dommen gjaldt to skattytere som hadde ført fradrag for renter som viste seg å stamme fra fiktive lånetransaksjoner. Samme beløp var imidlertid ført opp som inntekt et senere år. Dette endret likevel ikke det forhold at det var gitt uriktige opplysninger, fordi beløpene relaterte seg til to ulike inntektsår. Tilsvarende ble lagt til grunn i tidligere nevnte dom, X-Eiendom, der et vederlag ikke var ført i samsvar med tidfestingsreglene. Høyesterett fant det sannsynlig at skattyter ville komme til å oppgi vederlaget året etter, men konkluderte likevel med at tidfestingsfeilen oppfylte vilkåret om å kunne føre til ”lavere skatt”, jf. § 10-2, nr. 1, idet dette ville vært resultatet av feilen det aktuelle inntektsåret isolert sett.

Med tanke på kommende revisjon av reglene for tilleggsskatt, er det i NOU 2003:7 foreslått at reglene for tilleggsskatt bør ”mykes opp” i forhold til tilfeller som ovenfor, der feil som har gitt skattebesparelse et år, gir tilsvarende skattebyrde i ett eller flere senere år uten at skattyter må oppgi flere opplysninger enn allerede gitt.³¹ Ifølge forslaget bør satsen for tilleggsskatt i slike tilfeller settes ned på linje med tilfeller der opplysningene er lett kontrollerbare, med den begrunnelse at slike feil ikke fører til noen egentlig skattebesparelse, kun skatteutsettelse.³²

³⁰ Rt. 1997 s. 1117 (s. 1124)

³¹ NOU 2003:7 s. 176

³² NOU 2003:7 s. 181

På denne bakgrunn er det noe overraskende at Høyesterett bare 3 år etter at NOU'en ble publisert, dømte så strengt som den gjorde i X-Eiendom-saken. Det blir følgelig spennende å se hvorvidt det vil komme en lovendring i tråd med forslaget i NOU, eller om vilkåret ”for lav skatt” også i fremtiden vil være oppfylt i tilfeller som X-Eiendom.

2.3 Tilleggsskatt ved unnlatt levering

Det andre grunnlaget for å ilegge tilleggsskatt, er der skattytere ikke har levert selvangivelse eller andre pliktige oppgaver overhode, jf. lignl. § 10-2, nr. 2. Inntil nylig har tilleggsskatt etter dette alternativet vært aktuelt for alle skattytere som ikke har levert oppgavene sine, og har i slike tilfeller som hovedregel blitt ilagt med 30 %, beregnet av all skatt fastsatt ved skjønnslikningen vedrørende den eller de oppgaver som ikke er levert. Dette er ikke lenger gjeldende rett for alle skattytere. Lignl. § 4-2, nr. 2 ble nemlig endret i desember 2007, og lyder nå:

”Departementet⁴ kan gi forskrift⁵ om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse,⁶ og om fritak fra plikten til å levere slik selvangivelse.”

Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2008, og innebærer at lønnstagere og pensjonister, som ikke har endringer eller tilføyelser til PSA, nå kan levere ved ”stille aksept”. Det vil si at de ikke trenger å levere PSA per post, telefon, sms eller over internett, men anses for å ha godkjent at de forhåndsutfylte opplysningene legges til grunn ved ligningen dersom ligningsmyndighetene ikke mottar noen oppgaver innen fristen.³³ Opplysningspliktens innhold er imidlertid ikke endret, og skattyter vil derfor fortsatt ha ansvar for at opplysningene i oppgaven er riktige og fullstendige. Skattyter kan følgelig ilegges tilleggsskatt jf. lignl. § 10-2, nr. 2, dersom vedkommende unnlater å rette feil eller tilføye opplysninger som mangler, og dette har ført til eller kunne ført til for lav skatt.³⁴

³³ FOR 2000-12-22, nr. 1569, § 2

³⁴ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 27.1

Nytt av året er også at næringsdrivende mottar PSA, men disse må imidlertid levere denne for å unngå tilleggsskatt, og kan følgelig ikke benytte seg av stille aksept. Dette gjelder selv om de rent faktisk ikke har drevet næring, så lenge de mottar PSA for næringsdrivende.

2.4 Bevisbyrde og skyld

Hvem har bevisbyrden for at grunnvilkårene for tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt? Dette fremgår ikke klart av ordlyden, men ifølge forarbeidene skal tilleggsskatt ilegges dersom ligningsmyndigheten ”finner” at vilkårene er oppfylt. Bevisbyrden påhviler følgelig ligningsmyndigheten.³⁵

Når det gjelder skyldkravet, oppstiller lignl. § 10-2 ingen krav til subjektiv skyld hos skattyter. Det er derfor nok for å kunne ilegge tilleggsskatt at ligningsmyndighetene objektivt sett finner at skattyter har gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, og det kreves kun sannsynlighetsovervekt for at dette er tilfelle.³⁶ Skyldkravet er følgelig tilnærmet objektivt hva tilleggsskatt angår.³⁷

Hovedregelen i § 10-2 blir imidlertid begrenset av § 10-3 b, som hjemler fritak for tilleggsskatt dersom årsaken til de uriktige eller ufullstendige opplysningene er unnskyldelig. I motsetning til hva som gjelder de objektive vilkårene, er det skattyter selv som må kunne påvise at feilen skyldes unnskyldelige forhold, og at han derfor ikke kan lastes for denne.³⁸ Oppsummert kreves det uaktsomhet med omvendt bevisbyrde for at tilleggsskatt kan ilegges. Aktsomhetsvurderingen er imidlertid streng.³⁹

³⁵ Innst.O. nr. 44 (1978-79) s. 26-27 i Harboe (2005) s. 467

³⁶ NOU 2003:7 s 32-37

³⁷ Rt. 2006 s. 1409 (avsnitt 69)

³⁸ Harboe (2005) s 511

³⁹ Rt. 2006 s. 1409 (avsnitt 121)

Overnevnte gjelder imidlertid ikke forhøyet tilleggsskatt. For at denne sanksjonen skal komme til anvendelse må ligningsmyndighetene i tillegg til å sannsynliggjøre at de objektive vilkårene i § 10-2 er oppfylt, bevise at skattyter har utvist grov uaktsomhet eller forsett med hensyn til skatteunndragelsen, jf. § 10-4 nr.1, 2. pkt. Jeg kommer nærmere tilbake til dette i kapittel 5.

2.5 Identifikasjon

Det er ikke et vilkår etter lignl. § 10-2, nr. 1 at det er skattyter selv som har fremlagt de uriktige eller ufullstendige opplysningene, men han må være ansvarlig for dem. Feil hos den revisor som har ført regnskapet eller selvangivelsen, kan derfor gi grunnlag for å ilegge skattyter tilleggsskatt, fordi skattyter er ansvarlig også for slike medhjelperes feil.⁴⁰ Skattyter vil følgelig identifiseres med medhjelperen i slike tilfeller.

⁴⁰ Lignings ABC (2007) pkt. 1.6

3 Fritak fra tilleggsskatt

Selv om skattyter oppfyller de objektive vilkårene for tilleggsskatt jf. lignl. § 10-2, kan det være forhold som tilsier at tilleggsskatt likevel ikke bør fastsettes. Lignl. § 10-3, hjemler fritak fra tilleggsskatt i tre slike tilfeller: For det første skal skattyter fritas dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes regne- eller skrivefeil, jf. § 10-3 a. For det andre er det hjemmel for fritak der det er unnskyldelig at skattyter har oppgitt feil opplysninger, jf. § 10-3 b, og for det tredje der tilleggsskatten i sum utgjør mindre enn 400 kroner, jf. § 10-3 c. Dersom vilkårene i et av disse unntakene er oppfylt, plikter skattyter kun å betale ordinær skatt, til tross for de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Hvorvidt unntakene kommer til anvendelse eller ei, kan derfor få stor økonomisk betydning for skattyter.

3.1 Fritak for regne- og skrivefeil

Ifølge lignl. § 10-3 a, skal det ikke fastsettes tilleggsskatt dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene som begrunner sanksjonen, skyldes ”åpenbare regne- eller skrivefeil” i skattyters oppgaver. Ifølge Høyesterett gjelder dette også dersom skattyter er å bebreide for feilen.⁴¹ Dette gjelder imidlertid ikke ubetinget; det må trekkes en grense mot tilfeller der regne- eller skrivefeilen er tilsiktet, eller med andre ord må antas å være et forsøk på å unndra skatt. Dette kan for eksempel være aktuelt der skattyter har summeringsfeil hvert år. Slike tilfeller vil ikke gi fritak jf. § 10-3 a.⁴² Unntaket gjelder heller ikke regne- og skrivefeil som befinner seg i eventuelt grunnlagsmateriale for selvangivelsen eller pliktige vedlegg, og som ikke legges frem for ligningsmyndighetene.⁴³

⁴¹ Rt 1997 s. 1117 (s. 1125)

⁴² Lignings ABC (2007) pkt 1.11.1

⁴³ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123

Eksempler på sistnevnte er regne- eller skrivefeil i timelister over utført arbeide eller i oversikter over lagerbeholdning av varer, idet slike dokumenter kun vil være bilag til regnskapet og ikke vedlegg til selvangivelsen eller næringsoppgaven.

3.1.1 Hva er en "regne- eller skrivefeil"?

En regne- eller skrivefeil foreligger når skattyter skriver noe annet enn det han tok sikte på å skrive. Dette vil for eksempel være tilfelle der skattyter har byttet om sifrene i et tall.⁴⁴

Ifølge samtale med Åkre i Skatt Sør, er kommafeil, eller en null for mye eller for lite, andre eksempler på regne- og skrivefeil.⁴⁵ Det å glemme å føre inn et tall i en post i selvangivelsen faller samtidig klart utenfor.⁴⁶ Hvor går imidlertid grensen for hva som vil falle innenfor og utenfor bestemmelsens anvendelsesområde?

Ifølge Rt. 1997 s. 1117, Schulz, vil blant annet forståelsesfeil falle utenfor. I den aktuelle saken hadde skattyter ført et fradrag han ikke hadde krav på, fordi han hadde misforstått en regnskapsutskrift. Høyesterett konstaterte at en slik feil, som skyldes at skattyter ikke har forstått hvordan en oppgave skal føres, eller at han har misforstått grunnlagsmaterialet for oppgaven, er en forståelsesfeil, og ikke en regne- og skrivefeil. Slike feil vil følgelig ikke gi grunnlag for fritak jf. § 10-3 a, i motsetning til mer tekniske feil, som ifølge ordlyden vil være omfattet. Høyesterett uttalte samtidig, på generelt grunnlag, at bestemmelsen var lite egnet til utvidende tolkning. Skattyter fikk følgelig ikke fritak for tilleggskatt.

Til tross for Høyesteretts generelle uttalelse i Schulz-dommen, kan de siste høyesterettsdommene vedrørende § 10-3 a, tyde på at Høyesterett likevel har utvidet bestemmelsens anvendelsesområde, ved å godta feil i dataprogram som fører til feilposter som regne- og skrivefeil. Dette var situasjonen i Rt. 2006 s. 593, Eksportfinans. Skattyters selvangivelse og næringsoppgave var her ført ved hjelp av et

⁴⁴ Lignings ABC (2007) pkt. 1.11.1

⁴⁵ Åkre, Skatt Sør (2008)

⁴⁶ Lignings ABC (2007) pkt. 1.11.1

årsoppgjørprogram. En automatisk link i dataprogrammet førte til at regnskapet viste 33 millioner kroner for lite i skattemessig overskudd. Feilen skyldtes at en manuell overstyring av en av postene i næringsoppgaven, ikke blokkerte for senere kobling til en annen post. Dette resulterte i at et tap på 33 millioner kroner ble ført til fradrag to steder i næringsoppgaven. Førstvoterende uttalte at en slik feil, etter dagens forhold var en regne- eller skrivefeil jf. § 10-3 a, men uten at dette innebar en utvidende tolkning. Begrunnelsen var at feilen i den aktuelle saken var mer å sammenligne med en teknisk feil enn en forståelsesfeil, og måtte ifølge Schulz-dommen, derfor anses omfattet av bestemmelsen.

Annenvoterende i Eksportfinansdommen, hevdet motsatt at den aktuelle feilen ikke kunne regnes som en regne- eller skrivefeil jf. § 10-3 a, fordi den skyldtes at revisjonsfirmaet ikke var klar over hvordan dataprogrammet virket i slike tilfeller som det aktuelle, og følgelig var en forståelsesfeil på lik linje med feilen i Schulz-saken. Annenvoterende uttalte på generelt grunnlag at fritaket i § 10-3 a bør beholdes tradisjonelle regne og skrivefeil, uavhengig av hvilket skriveredskap som benyttes. Etter hans mening, innebar førstvoterendes votum derfor en utvidelse av unntakets anvendelsesområde som det ikke var grunnlag for. Flertallet var imidlertid enig med førstvoterende, og skattyter fikk fritak for tillegsskatt, jf. § 10-3 a.

Dersom en sammenligner feilen i Schulz-dommen og Eksportfinansdommen, er det ikke overraskende at det var uenighet om hvorvidt feilen i Eksportfinans var en regne- og skrivefeil eller ei: For er det virkelig så stor forskjell mellom det å misforstå en regnskapsutskrift og det å misforstå et dataprogram, at det tilsier så vidt forskjellige konsekvenser for skattyter som i disse to dommene? Ved første øyekast ser det ikke slik ut, idet feilen i begge tilfeller skyldes en feil forståelse som sådan. Ved en nærmere analyse derimot, ser man imidlertid at feilen i de to sakene likevel er ganske forskjellig: Den konkrete feilen i Schulz-dommen, som gikk ut på at skattyter som følge av feil forståelse av en regnskapsutskrift hadde ført et fradrag som etter gjeldende rett ikke var fradragsberettiget, hadde nemlig en direkte tilknytning til den skattepliktige inntektens størrelse. Feilen som ble behandlet i Eksportfinansdommen, gjaldt ikke den skattepliktige

inntektens størrelse i seg selv, men relaterte seg derimot til hvordan man rent teknisk skulle føre inntekten i dataprogrammet for å få en korrekt næringsoppgave.⁴⁷ Denne feilen kan derfor lettere karakteriseres som en regne- og skrivefeil; ”man skriver noe annet enn det man tok sikte på å skrive”, enn feilen i Schulz-saken.

Rt. 2006 s. 602, *Gezina*, som ble avsagt like etter Eksportfinansdommen, og av de samme dommerne, opprettholder synet om at feil som skyldes et dataprogram kan anses som regne- og skrivefeil, og gi grunnlag for fritak, jf. §10-3 a. Feilen behandlet i *Gezinadommen* gikk ut på at regnskapsmessige nedskrivninger på finansielle eiendeler i post 8115 i næringsoppgaven ikke var blitt lagt til post 0701, hvilket skulle vært gjort for å komme til et riktig skattemessig resultat. Feilen oppstod som følge av en manuell endring i næringsoppgavens post 8115. Man trodde nemlig at beløpet automatisk ble overført fra post 8115 til 0701, og gjorde derfor ikke tilsvarende manuelle endring i post 0701. Det viste seg imidlertid at programmet ikke hadde en slik link, og det regnskapsmessige resultatet ble følgelig feil. Ifølge førstvoterende måtte denne feilen behandles på samme måte som feilen i Eksportfinanssaken, som ifølge førstvoterende gjaldt det samme, bare motsatt: Et beløp hadde blitt overført en annen post automatisk, men uten at dette var hensikten.

Dommeren som dissenterte i Eksportfinansdommen sluttet seg til flertallet i *Gezinadommen*, men bemerket at avgjørelsen var et eksempel på at man nå hadde valgt å strekke begrepet regne- og skrivefeil langt. En annen dommer var imidlertid nå i dissens, fordi feilen i *Gezinasaken* etter hans mening mer lignet en forglemmelse, enn den type teknisk feil som var gjenstand for diskusjon i Eksportfinansdommen. Etter hans mening var den aktuelle feilen derfor ikke en regne- og skrivefeil, jf. § 10-3 a. Til støtte for annenvoterendes votum, kan anføres at samme type feil i en manuelt ført oppgave, antagelig ville blitt behandlet som en forglemmelse knyttet til selve inntektsposten, og ikke gitt grunnlag for fritak, slik den gjorde i *Gezinadommen*. Det som likevel skiller feilen i

⁴⁷ Zimmer (2007) s. 382

Gezinadommen fra en slik ren forglemmelse, og som nok var avgjørende for at denne ble godtatt som en regne- og skrivefeil, må være at feilen relaterte seg til selve forståelsen av dataprogrammet, ikke til at skattyter hadde glemt å føre et tall.⁴⁸ Feilen ville nok imidlertid ha vært en ”forglemmelse”, dersom skattyter var klar over hvordan programmet virket, men likevel ikke hadde fulgt opp endringen i post 8115 med tilsvarende korrigeringer i korresponderende poster.

3.1.2 Feilen må være ”åpenbar”

Det andre vilkåret som må være oppfylt for fritak for tilleggsskatt jf. § lignl.10-3 a, er at regne- og skrivefeilen må være ”åpenbar”. Ifølge forarbeidene innebærer dette at feilen må være så iøynefallende at ligningsmyndighetene ikke kan unngå å oppdage denne når de studerer oppgaven med alminnelig nøyaktighet.⁴⁹ Dette gjelder likevel ikke uten unntak: Til tross for at regne- og skrivefeilen er lett å oppdage, vil den ikke være å betrakte som åpenbar dersom den kan ha en fornuftig forklaring, og derfor likevel fremstår som riktig.⁵⁰

Tilsvarende tolkning ble lagt til grunn i Eksportfinansdommen, der førstvoterende uttalte at utgangspunktet for hvorvidt en feil er åpenbar eller ikke, er at det med grunnlag i skattyters oppgaver lett må kunne konstateres at noe er feil, eller sagt med andre ord, at det ved en normal grundig gjennomgang må ”springe i øynene” at noe er galt. Det ble videre uttalt spørsmålet må avgjøres ut fra en objektiv vurdering, uavhengig av om kontrolløren faktisk oppdager feilen.

I tillegg til overnevnte, er Eksportfinansdommen særlig interessant når det gjelder det nærmere innholdet i vilkåret ”åpenbar”, fordi Høyesterett også drøfter inngående hvorvidt det med grunnlag i dette vilkåret kan oppstilles et krav om at det i tillegg til at det faktisk foreligger en feil, også må fremgå klart hva denne består i og hvordan den kan korrigeres,

⁴⁸ Zimmer (2007) s. 382

⁴⁹ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123

⁵⁰ Stoveland, Norsk Lovkommentar (2007), note 482

for å få fritak jf. §10-3 a. Ifølge Høyesterett gir verken lovens ordlyd eller forarbeider noen klar løsning på dette, og reelle hensyn peker heller ikke entydig i noen retning. Høyesterett viser derfor til Rt. 2002 s. 509, og Norges forpliktelser etter EMK. I denne dommen uttaler nemlig Høyesterett at 30 % tilleggsskatt er straff jf. EMK artikkel 6 nr 1, og at dette også må gjelde i forhold til EMK artikkel 7, som sier at ingen må straffes uten etter lov. Høyesterett konkluderer følgelig med at det kreves en klar forankring i lovens ordlyd i § 10-3 a, dersom det skal kunne oppstilles et tilleggsvilkår for fritak etter denne bestemmelsen. Slik forankring kan Høyesterett ikke påvise. For at en feil skal anses ”åpenbar” jf. § 10-3 a, er det derfor i følge denne dommen tilstrekkelig at det lett kan konstateres en feil. Det er ikke nødvendig at det samtidig kan konstateres hvordan denne kan korrigeres. Denne forståelsen ble også bekreftet i Gezinadommen, der Høyesterett kun viste til overnevnte drøftelse, og la denne til grunn.

I henhold til Skøien ved Skatt Øst, innebærer Eksportfinans og Gezina en endring i tolkningen av § 10-3 a i forhold til det som følger av etablert praksis. Ifølge Skøien var oppfatningen tidligere at man i tillegg til å måtte kunne identifisere feilen i skattyters oppgaver, også måtte kunne se hvordan denne kunne korrigeres for at unntaket kom til anvendelse. Etter hans mening går derfor de overnevnte dommene langt i å innrømme fritak med hjemmel i § 10-3 a. Helt konkret har dommene ført til at flere saker fra tidligere Oslo ligningskontor som var planlagt ført for retten, og gjaldt spørsmål om fritak for regne- og skrivefeil, har blitt trukket tilbake, idet de antagelig ikke lenger vil føre frem. Ifølge Skøien vil den forståelsen de overnevnte dommene legger til grunn, også gjøre det vanskeligere å trekke grensen mot tilsiktede feil.⁵¹

3.2 Unnskyldelige forhold

I tillegg til regne- og skrivefeil kan også forhold vedrørende skattyters person hjemle fritak for tilleggsskatt. Ifølge lignl. §10-3 b, skal det nemlig ikke fastsettes tilleggsskatt dersom skattyters forhold må ”anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet,

⁵¹ Skøien, Skatt Øst (2008)

eller annen årsak som ikke kan legges ham til last”. Unntaket skal forhindre at skattyter ilegges tilleggsskatt der dette ville være urimelig, og skal bidra til å redusere tilleggsskattens karakter av straff.⁵²

Unntaket kommer imidlertid ikke til anvendelse i alle tilfeller der det foreligger unnskyldelige forhold som sådan. Det må i tillegg kunne påvises en årsakssammenheng mellom den feilen skattyter har gjort, og de unnskyldelige forholdene. Dette innebærer at det må sannsynliggjøres at disse er direkte årsak til den feilen som objektivt sett gir grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.⁵³ Dersom det foreligger flere slike forhold som ikke alene er tilstrekkelig til å fritta for tilleggsskatt jf. §10-3 b, må det vurderes om forholdene samlet gjør skattyters opplysningssvikt unnskyldelig.⁵⁴

Hvem har imidlertid ansvaret for å undersøke om unnskyldelige forhold er til stede? Ifølge Lignings ABC har ligningsmyndighetene en selvstendig plikt til å vurdere om det foreligger slike unnskyldelige forhold.⁵⁵ Lest isolert kan det synes som om ligningsmyndighetene har en omfattende undersøkelsesplikt når det gjelder å bringe på det rene hvorvidt slike forhold eksisterer eller ikke. En slik plikt følger imidlertid ikke direkte av ligningsloven,⁵⁶ og ifølge Innst.O. nr. 44 s. 27, har ligningsmyndighetene ikke plikt til annet enn å, når den vurderer å ilegge tilleggsskatt, ta i betraktning skattyters eventuelle tilleggsforklaringer om årsaken til den feilen som ligger til grunn for tilleggsskatten.⁵⁷ Påberopte unnskyldelighetsgrunner må med andre ord vurderes, men dersom slike grunner ikke påberopes, plikter heller ikke ligningsmyndigheten å undersøke dette nærmere.

⁵² Ot.prp. nr 29 (1978-79) s. 122-123

⁵³ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001, s. 26-27 og NOU 2003:7 s.35

⁵⁴ Ot.prp. nr 29 (1978-79)

⁵⁵ Lignings ABC (2007) pkt. 1.11.2

⁵⁶ NOU 2003:7 s. 36

⁵⁷ Innst.O. nr. 44 s. 27

Ligningsmyndighetene skal riktignok oppfordre skattyter til å komme med en forklaring på avdekkede feil, når vedkommende varsles om at tilleggsskatt vurderes ilagt,⁵⁸ men når det gjelder å påvise at slike unnskyldelige forhold er tilstede, og sannsynliggjøre en årsakssammenheng med opplysningssvikten og at han ikke kan lastes for denne, er dette skattyters ansvar.⁵⁹ Begrunnelsen er at det er skattyter som har foranledningen og er nærmest til å kunne påvise at vilkårene i § 10-3 b er oppfylt.⁶⁰ Dersom ligningsmyndigheten imidlertid har konkrete holdepunkter for at så er tilfelle, bør de likevel ta spørsmålet opp til vurdering på eget initiativ.⁶¹

3.2.1 Anvendelsesområdet

Et viktig spørsmål når det gjelder hvilke forhold som kan begrunne fritak jf. § 10-3 b, er om dette er en snever unntaksbestemmelse ment for helt bestemte tilfeller, eller om den har en mer fleksibel grense. Om dette sier Høyesterett i Rt. 1997 s 1117, på s. 1125, at § 10-3 b må oppfattes som en generell unntaksbestemmelse, slik at ethvert forhold som kan begrunne at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil unnta skattyter for tilleggsskatt dersom dette anses å være unnskyldelig. Høyesterett begrunner tolkningen med at stortingskomiteen i Innst.O. nr 44 (1978-79), endret ordlyden i siste del av bestemmelsen, fra å gi fritak der skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av ”annen særlig årsak”, til ”annen årsak” som ikke kan legges skattyter til last. Bestemmelsen endret følgelig karakter fra å ha et avgrenset anvendelsesområde på linje med § 10-3 a, til å være en mer generell regel, med et dertil bredere nedslagsfelt. I den samme dommen poengterer Høyesterett at komiteen i sin innstilling påpekte at det kan være mange forhold som kan begrunne at tilleggsskatt bør frafalles i det enkelte tilfellet, og at tilleggsskatt derfor må anvendes med varsomhet. Bestemmelsen er ifølge Høyesterett derfor en sentral regel når det gjelder tilleggsskatt, idet den balanserer rettigheter og plikter mellom skattyter

⁵⁸ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001 pkt. 5.6.1

⁵⁹ Harboe (2005) s.511

⁶⁰ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 122

⁶¹ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123

og ligningsmyndigheten. Høyesterett påpeker videre at det er viktig at tilleggsskatt ikke ilegges der dette vil virke urimelig, idet mange berøres av ligningsmyndighetenes arbeide og det derfor er viktig at folk har forståelse og tillit til dette, samtidig som det er viktig at det settes en standard som sikrer riktig ligning.

3.2.2 Sykdom

Sykdom er et av de konkret angitte grunnlagene som kan begrunne at skattyters opplysningssvikt er unnskyldelig, jf. lignl. § 10-3 b. Skattyters sykdom vil imidlertid ikke i alle tilfeller kunne gi grunnlag for fritak etter denne bestemmelsen. Hvorvidt skattyter innrømmes fritak eller ikke, vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Nedenfor vil jeg redegjøre for enkelte momenter som kan ha betydning i denne vurderingen.

For at sykdom skal anses som et unnskyldelig forhold som begrunner fritak etter § 10-3 b, må sykdommen for det første være direkte årsak til den feil som objektivt sett begrunner bruken av tilleggsskatt.⁶² Som eksempel på et tilfelle der retten ikke konkluderte med en slik årsakssammenheng, kan nevnes Utv. 1998 s. 736, der skattyter påstod fritak fra tilleggsskatt på grunn av plager og mén etter en whiplash-skade. Han var av overligningsnemda ilagt tilleggsskatt med 60 % for forsettelig å ha oppgitt feilaktig inngangsverdi på aksjer han hadde solgt. Ifølge skattyters opplysninger hadde salget ført til et tap på kroner 4.900.000. Dersom korrekt inngangsverdi ble lagt til grunn, innebar aksjesalget i realiteten en gevinst på kroner 74.000. For lagmannsretten hevdet skattyter at nakkeskaden hadde medvirket til at han hadde stolt på sine rådgivere når det gjaldt detaljer rundt aksjeoverdragelsen, og at han derfor hadde oppgitt feil inngangsverdi til ligningsmyndighetene. Lagmannsretten fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at skattyters forhold skyldtes sykdommen, og bemerket at skattyter i den aktuelle perioden hadde vært svært aktiv i sin økonomiske virksomhet. Skattyter fikk følgelig ikke medhold i sin påstand om fritak.

⁶² Skattedirektoratet, Skd. 9/01 pkt. 5.6.3.1

Ifølge Årvik, ved Skatt Sør, er det i tillegg til overnevnte et minstekravet for å få godkjent fritak på grunn av sykdom, at skattyter kan dokumentere denne med legeerklæring. Sykdommen må også være alvorlig. Den må videre vedvare, eller ha vart lenge, og påvirke, eller ha påvirket, livssituasjonen totalt sett. Unntaket vil for eksempel ofte kunne være aktuelt der skattyter lider av alvorlige psykiske lidelser. Alvorlig sykdom i familien, som for eksempel et kreftsykt barn, vil også kunne begrunne fritak.

Ifølge Årvik må imidlertid ethvert forhold vurderes konkret i forhold til den aktuelle skattyters personlige ressurser, og i denne vurderingen vil også konkrete opplysninger, for eksempel om uførhet eller langvarig sykemelding, kunne styrke skattyters påstand om sykdom som unnskyldighetsgrunn.⁶³

3.2.3 Uerfarenhet og alder

Erfaring og alder er andre subjektive forhold som vil kunne begrunne fritak fra tilleggsskatt, jf. lignl. §10-3 b. I hvilke tilfeller er dette aktuelt?

Ifølge forarbeidene kan det ikke stilles samme krav til alle skatteyttere.⁶⁴ Hva som kan kreves av den enkelte må følgelig vurderes konkret i forhold til hver enkelt, med hensyn til hvilke forutsetninger skattyter har for å kunne gi korrekte oppgaver til ligningsmyndighetene. Særlig relevant for denne vurderingen vil være hvorvidt vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet eller ei. Det presiseres imidlertid at skattyter ikke kan fritas for ikke å ha satt seg inn i regler som gjelder egen virksomhet, og som han burde ha kjennskap til.⁶⁵

Et tilfelle der det ble stilt store krav til aktsomhet i så måte er Rt. 1997 s. 1117. Saken gjaldt tilleggsskatt som følge av uriktig fremføring av fradrag i regnskapet. Skattyter hadde

⁶³ Årvik, Skatt Sør (2008)

⁶⁴ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123

⁶⁵ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123

behandlet dokumenter av stor betydning for regnskapet og ligningen svært overfladisk, hvilket medførte feil i selvangivelsen. Flere momenter talte for at forholdet var unnskyldelig, men skattyters posisjon og erfaring som erfaren investor, kommandittist og styremedlem i selskapet, samt at han var utdannet siviløkonom og også drev med finansiell rådgivning overfor andre, ble avgjørende for resultatet. Disse momentene talte sterkt imot at forholdet var unnskyldelig, og skattyter ble følgelig ikke fritatt for tilleggsskatten.

Det stilles generelt større krav til aktsomhet for næringsdrivende enn personlige skattytere, men også næringsdrivende kan innrømmes fritak på grunn av uerfarenhet.⁶⁶ Dette var tilfelle i en sak ved Oslo fylkesskattekontor fra 2005, som gjaldt en ung ballettpedagog som var ilagt 30 % tilleggsskatt for ikke å ha levert inn skjema for beregning av personinntekt.⁶⁷ Hun hadde heller ikke ført opp næringsinntekten i selvangivelsen. Hun klaget, men fikk ikke medhold verken i ligningsnemnda eller overligningsnemnda. Klagen gikk videre til Sivilombudsmannen, som hevdet ligningsmyndighetene hadde stilt for strenge krav til skattyters aktsomhet, idet hun var ung og uerfaren som selvstendig næringsdrivende. Det ble også lagt vekt på hvilken type næring skattyter utøvet, og ifølge Sivilombudsmannen kunne man ikke vente det samme av henne som av erfarne bedriftsledere. Han la også vekt på at selvangivelsene hennes hadde blitt godtatt ved tidligere års ligningsbehandlinger, til tross for at disse var ført likedan. Sivilombudsmannens uttalelser er imidlertid kun rådgivende, ikke bindende for forvaltningen. I den aktuelle saken fattet imidlertid fylkesskattenemnda et vedtak som var i tråd med Sivilombudsmannens uttalelse. Skattyter fikk følgelig fritak fra tilleggsskatten jf. lignl. § 10-3 b fordi hun var uerfaren som selvstendig næringsdrivende, samt at hun hadde vært i subjektiv villfarelse om at hun hadde ført oppgaven riktig.

I tillegg til uerfarenhet, kan alder begrunne at skattyters forhold er unnskyldelig. I overnevnte sak talte skattyters unge alder for fritak jf. § 10-3 b, fordi alderen indikerte at

⁶⁶ Lignings ABC (2007) pkt. 1.11.2

⁶⁷ Utv. 2005 s. 847

hun var fersk i bransjen, og hadde lite erfaring fra arbeidslivet for øvrig. Også høy alder kan imidlertid begrunne at skattyters forhold er unnskyldelig. Et eksempel på dette er Rt. 2001 s. 282, der skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med en aksjeoverdragelse. Han krevde fradrag for et tap på kroner 3.343.789, uten å opplyse om at kjøper av aksjene var hans egen sønn, og at sønnen kun 13 mnd. etter skattyters erverv av aksjene, hadde fått disse overdratt mot et symbolsk vederlag. Vilåarene for tilleggsskatt jf. § 10-2 nr. 2 var følgelig oppfylt, men satsen ble satt ned til 15 %, av hensyn til at skattyter var 79 år ved innlevering av selvangivelsen, jf. § 10-4 nr. 2 jf. § 10-3 b. Alderen gav ikke tilstrekkelig grunnlag for fritak jf. § 10-3 b, fordi skattyter hadde vært bistått av sakkyndig, og skatteetatens standpunkt i det spørsmål saken gjaldt gikk klart frem av Lignings ABC. Dommen er imidlertid likevel et eksempel på at høy alder i andre tilfeller kan gi grunnlag for fritak etter § 10-3 b.

3.2.4 ”Andre årsaker”

Som tidligere nevnt kan det være mange ulike forhold som kan begrunne at skattyter må unnskyldes for å ha oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Alternativet ”andre årsaker” i § 10-3 b, er derfor ment å fange opp de forhold som faller utenfor kategoriene sykdom, alder og uerfarenhet, men som likevel er forhold skattyter ikke kan lastes for. Alternativet kan derfor betraktes som en sikkerhetsventil, som skal forhindre urimelighet der de konkret oppregnede alternativene ikke passer. I lys av dette er det vanskelig å angi konkret hvilke typer årsaker som vil falle innenfor og utenfor. For å illustrere når alternativet ”andre årsaker” kan være aktuelt som fritaksgrunn jf. § 10-3 b, kan det imidlertid trekkes frem enkelte eksempler:

For det første kan en nylig behandlet sak fra Oslo Ligningskontor være illustrerende. Saken er ikke publisert, men ble meg fortalt av Skøien ved Skatt Øst. Saken gjaldt en skattyter som i ligningsvedtaket var blitt ilagt tilleggsskatt som følge av manglende innlevering av selvangivelse. Skattyter hevdet at han ikke kunne lastes for å ikke ha levert selvangivelse, fordi årsaken til manglende innlevering, var at hans revisor var alvorlig syk. Dette stemte, og skattyter fikk medhold i at dette var et unnskyldelig forhold han ikke kunne lastes for,

og som gav grunnlag for fritak for tilleggsskatten. Skattyter hadde opprinnelig anført alternativet ”sykdom” som begrunnelse for fritak jf. § 10-3 b, men ligningskontoret fant at dette alternativet ikke kom til anvendelse siden det ikke var tale om sykdom hos skattyter selv, men hos medhjelper. Alternativet ”andre årsaker ” kunne imidlertid gi hjemmel for fritak i slike tilfeller, og skattyter fikk følgelig medhold på dette grunnlag.

Et annet eksempel på en type tilfeller som faller inn under dette alternativet, er rettsvillfarelse. Dette ble uttrykkelig konstatert i Rt. 2006 s. 333, X-Eiendom, avsnitt 42. Høyesterett uttaler her at ”rettsvillfarelse er blandt de subjektive forhold som omfattes av bestemmelsen”. Rettsvillfarelse foreligger der skattyter feiltolker gjeldende regler, og derfor gjør feil når de for eksempel fører regnskap eller selvangivelsen. Eksempler på dette kan være at skattyter unnlater å opplyse om en skattepliktig godtgjørelse fra arbeidsgiver, fordi han ikke tror denne medfører skatteplikt, eller han fører opp privatkostnader som fradrag, fordi han tror disse er fradragsberettiget. Er det imidlertid nok for fritak at feilen skyldes en rettsvillfarelse som sådan, eller skal det mer til?

En viss veiledning følger av X-Eiendom-dommen selv, idet Høyesterett her påpeker at det skal mye til for at rettsvillfarelse blir godtatt som unnskyldelig. Følgelig er det mer nærliggende at rettsvillfarelse vil kunne bli godtatt som unnskyldelighetsgrunn der reglene er kompliserte, helt nye, vanskelig tilgjengelige, eller har en usikker tolkning, enn der den skatterettslige løsningen er ganske klar, som i eksemplene ovenfor.

X-Eiendom viser imidlertid at heller ikke kompliserte regler, i alle tilfeller kan begrunne fritak som følge av rettsvillfarelse. Her gjaldt rettsvillfarelsen som tidligere nevnt, tidfestingsreglene i skatteloven, (se pkt. 2.2.1). Reglene om tidfesting er kompliserte, og førstvoterende fant det forståelig at skattyter hadde tatt feil av disse. Til tross for dette, og til tross for at retten fant det sannsynlig at skattyter ville ført vederlaget i neste års selvangivelse, fikk skattyter likevel ikke fritak fra tilleggsskatten som følge av rettsvillfarelsen. Ifølge Høyesterett burde skattyter nemlig ha innsett at spørsmålet om tidfesting kunne være tvilsomt, og derfor gitt ligningsmyndighetene utfyllende

opplysninger om vederlaget slik at ligningsmyndighetene selv kunne tatt stilling til tidfestingsspørsmålet. Mangel på spesialkunnskap ble avfeid som argument for at rettsvillfarelsen var unnskyldelig. Det skal følgelig svært mye til for at Høyesterett godtar rettsvillfarelse som grunnlag for fritak etter § 10-3 b.

Ifølge samtale med Syversen, Advokat i Advokatfirmaet Simonsen, var imidlertid Høyesterett svært strenge i denne avgjørelsen. Spørsmålet om tidfesting var komplisert, og etter hans mening ville også mange erfarne skatterådgivere, gjort som skattyter i et slikt tilfelle.

Et annet moment som kan være relevant i unnskyldighetsvurderingen jf. § 10-3 b, men som er vanskelig å kategorisere under noen av de overnevnte alternative grunnlagene, kan være hvorvidt skattyter har forsøkt å dekke over sine handlinger eller ei. I Rt. 1997 s. 1117 poengterte Høyesterett at det i spørsmålet om § 10-3 b kom til anvendelse eller ei, talte i favør av skattyter at vedkommende ikke hadde forsøkt å skjule noe overfor ligningsmyndigheten. Det var imidlertid flere momenter som trakk i motsatt retning, og skattyter fikk derfor ikke medhold i kravet om fritak i denne saken. Et annet, men beslektet moment, er i hvilken grad skattyter bistår ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningsvedtaket. Dette ble påpekt av Høyesterett i Rt. 2006 s. 333, X-Eiendom. Det måtte her flere henvendelser til før skattyter la frem den etterspurte dokumentasjonen. Ifølge Høyesterett måtte slike etterfølgende omstendigheter tillegges vekt ved vurderingen etter lignl. § 10-3 b, og følgelig talte det imot fritak i den aktuelle saken at skattyter ikke hadde vært samarbeidsvillig da ligningskontoret ønsket bistand vedrørende ligningen. Høyesterett presiserte med dette at opplysningsplikten også gjelder etter at selvangivelse er levert.

Det kan også ha betydning for vurderingen etter § 10-3 b hvilke konkrete opplysninger opplysningssvikten refererer seg til. I Rt. 2007 s. 360, Lyse Energi, hadde skattyter oppgitt uriktige opplysninger vedrørende et lån. De objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var følgelig til stede. I vurderingen av om det var grunnlag for fritak, jf. § 10-3 b, trakk Høyesterett frem at selskapet hadde vært klar over at opplysningene om lånet var uriktig da

de leverte selvangivelsen, samt at disse opplysningene var av stor betydning for selskapet. Disse momentene talte imot at forholdet var unnskyldelig. Også i Rt. 2006 s. 333, X-Eiendom, ble betydningen av feilen trukket inn som moment i vurderingen jf. § 10-3 b. Feilen gjaldt en stor transaksjon, som dersom tidfestet ifølge gjeldende regler, ville ha medført en betydelig skattepliktig inntekt det aktuelle inntektsåret. Dette talte mot fritak.

Høyesteretts argumentasjon i Lyse Energi og X-Eiendom antyder med andre ord at jo mer sentrale og betydningsfulle opplysninger opplysningssvikten gjelder, og jo større beløp og skattemessige virkninger det er snakk om, jo vanskeligere er det å få fritak med grunnlag i § 10-3 b. De kan også illustrere at vurderingen i forhold til § 10-3 b er en totalvurdering, der spørsmålet om skattyter har holdt noe skjult, grad av samarbeidsvilje og type opplysninger, kun er eksempler på momenter som ligningsmyndighetene og domstolene kan tenkes å vektlegge i avgjørelser om fritak etter denne bestemmelsen.

Et annet spørsmål er om det har betydning i unnskyldighetsvurderingen jf. § 10-3 b, om skattyter selv er skyld i at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller om dette skyldes at skattyter har stolt på ulike medhjelpere som har gitt uheldige råd? Ifølge X-Eiendom og Lyse Energi er svaret nei, og kan begrunnes med at skattyter har et selvstendig ansvar for ulike oppgavers riktighet. I X-Eiendom uttalte Høyesterett uttrykkelig at det ikke kunne legges vekt på at skattyter hadde rådført seg med revisor. Skattyter hadde selv ansvar for at oppgavene som ble sendt ligningskontoret var korrekte. Når det gjelder Lyse Energi-dommen, bemerket Høyesterett også her at selskapet utvilsomt måtte identifiseres med sine rådgivere. At medhjelpers råd var medvirkende, eller selve årsaken til feil, er med andre ord ikke et moment som synes å ha selvstendig relevans i unnskyldighetsvurderingen.

Overnevnte vil også kunne gjelde personlige skattytere. Et eksempel på dette er en sak fra Ligningsnemda i Oslo fra 2007.⁶⁸ Som følge av kontroll ble det oppdaget at en skattyter ikke hadde opplyst i selvangivelsen om en gevinst på ca. 300.000 kroner, opptjent ved

⁶⁸ Utv. 2007 s. 1585 pkt. 2.5

realisasjon av obligasjoner. Han erkjente skatteplikt for gevinsten, men påpekte at dette ikke var et forsøk på å unndra seg skatt. Han unnskyldte seg med at han hadde hatt hjelp til utfylling av selvangivelsen, at han ikke hadde mottatt bilag på denne transaksjonen fra banken, og at han trodde banken var rapporteringspliktig overfor ligningsmyndighetene i forhold til slik realisasjon. Ligningsnemda påpekte at det er skattyters ansvar å kontrollere at opplysninger gitt i selvangivelsen er korrekte, uavhengig av eventuelle kontrolloppgaver, og at skattyter i dette aktuelle tilfellet ville ha avdekket at gevinsten ikke var medregnet ved en rask kontroll av den ferdigutfylte selvangivelsen. Det ble videre påpekt at lovens krav er strenge, og at skattyter i det aktuelle tilfellet ikke hadde vært så aktsom som det kreves etter loven. Om det forelå hensikt om skatteunndragelse eller ei ble avvist som moment i vurderingen av hva som er unnskyldelig eller ei.

3.3 Under minstegrensen

En tredje type tilfeller som gir grunnlag for fritak fra tilleggsskatt, er der tilleggsskatten utgjør 400 kroner eller mindre, jf lignl §10-3 c. Beløpsgrensen gjelder hvert inntektsår isolert. I tilfeller der det er aktuelt med summarisk endring, jf. lignl §9-9, må denne grensen følgelig vurderes for hvert år for seg.⁶⁹ Beløpets størrelse har ikke vært endret siden 1991. Det ble da oppjustert fra 200 til 400 kroner. Dette er nå 17 år siden, og det må derfor forventes at beløpsgrensen vil bli hevet ytterligere i forbindelse med kommende lovrevisjon.

Dersom det er snakk om ordinær tilleggsskatt, vil grensebeløpet på 400 kroner blant annet tilsvare en unndratt kapitalinntekt på ca 4270 kroner ved en skattesats på 28 %. Det er med andre ord relativt små beløp som kan unndras før tilleggsskatt ilegges. Det kan stilles spørsmål om det i slike ”småsaker” virkelig ilegges tilleggsskatt, eller om beløpsgrensen i realiteten utgjør et høyere beløp enn 400 kroner. Ifølge Skøien, Skatt Øst, har beløpets størrelse, dersom dette er over minstegrensen, ingen betydning for hvilke saker som blir

⁶⁹ Ot.prp. nr 29, (1978-79)

fulgt opp. Dersom feil avdekkes ved ulike kontroller vedrørende skattespørsmål som sådan, skal tilleggskatt vurderes og ilegges i alle tilfeller, dersom det ikke er grunnlag for fritak.

4 Tilleggsskatt etter redusert sats

Selv om skattyter ikke oppfyller vilkårene for fritak jf. lignl. § 10-3, kan skattyters forhold likevel tilsi at tilleggsskatten ikke bør ilegges med full sats. Ligningsloven inneholder derfor flere bestemmelser som kan gi hjemmel for å redusere satsen. For det første gjelder dette der de ufullstendige eller uriktige opplysningene er lett kontrollerbare jf. § 10-4 nr. 1, 3 pkt. Dette kan være aktuelt der opplysningene kan kontrolleres mot opplysninger gitt ukrevet av andre, eller mot opplysninger ligningsmyndighetene selv rår over. For det andre kan det være grunnlag for fritak i de tilfellene der det foreligger unnskyldelige forhold, men disse ikke gir tilstrekkelig grunnlag for fritak, jf. § 10-4 nr. 2, jf. § 10-3 b. Og for det tredje vil det kunne være grunnlag for redusert sats dersom skattyter, eller skattyters bo eller arvinger, frivillig retter uriktige eller ufullstendige opplysninger skattyter har oppgitt tidligere, jf § 10-4 nr. 3. Hva skal imidlertid til for at vilkårene i disse bestemmelsene er oppfylt? Dette vil jeg redegjøre nærmere for nedenfor.

4.1 Opplysninger oppgitt av andre

Den første gruppe tilfeller der redusert sats er aktuelt, er der de uriktige eller mangelfulle opplysningene som begrunner tilleggsskatt, gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre, jf. lignl § 10-4 nr. 1, 3. pkt., første alternativ. I slike tilfeller settes satsen for tilleggsskatt ned til 15 %. Ifølge forarbeidene⁷⁰ skal denne satsen brukes i de lett kontrollerbare tilfellene der faren for skatteunndragelse er liten. Lignl. §10-4 nr. 1, 3. pkt. tar derfor først og fremst sikte på de tilfellene der ligningsmyndighetene får oppgaver over

⁷⁰ Ot.prp. nr. 29, (1978-79) s. 124

formues- og inntektsposter uoppfordret fra andre som ledd i generelle kontrollordninger, som for eksempel lønns- og trekkoppgaver.⁷¹

Det er et vilkår for anvendelse av overnevnte bestemmelse, at opplysningene er oppgitt ”ukrevet”. Ifølge Lignings ABC innebærer dette at selve plikten til å innberette opplysninger må følge av ligningsloven eller forskrift med hjemmel i denne, og ikke gjelde kun et bestemt tidsrom. Oppgaven må i tillegg konkret angi det/de korrekte beløp for den posten de uriktige opplysningene refererer seg til.⁷²

Overnevnte tolkning av vilkåret ”ukrevet” bekreftes i Rt. 2006 s. 1367, der førstvoterende, med tilslutning fra et samlet Høyesterett, uttrykkelig sier at han slutter seg til Lignings-ABC’s redegjørelse av hva som ligger dette begrepet.⁷³ I den aktuelle saken fremgikk det imidlertid ikke direkte av lønns- og trekkoppgaven at skattyters selvangivelse inneholdt uriktige opplysninger, og lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt, første alternativ, kom derfor ikke til anvendelse.

I tillegg til at opplysningene må være oppgitt ukrevet, er det også en forutsetning for denne bestemmelsens anvendelse, at oppgaven faktisk er sendt inn til ligningsmyndighetene.⁷⁴ Det forutsettes videre at kvaliteten på oppgaven er slik at denne kan knyttes direkte til den aktuelle skattyter.⁷⁵ Begrunnelsen er at unnlatt innberetning fra den oppgavepliktige kan være avtalt mellom den innberetningspliktige og skattyter, med sikte på å unndra skatt. Dersom slik avtale ikke foreligger, men oppgave fra den innberetningspliktige likevel mangler, vil faren for skatteunndragelse likevel kunne være stor, som følge av at heller ikke skattyter vil ha mottatt gjenpart av kontrolloppgaven i slike tilfeller, og derfor vil ha grunn til å anta oppgaven ikke er sendt inn til ligningsmyndigheten og være fristende å la være å oppgi de aktuelle opplysningene. Forutsetningen for bruk av 15 % satsen, det vil si lav

⁷¹ Ot.prp. nr. 29, (1978-79) s. 124

⁷² Lignings ABC (2007) pkt. 3.3.5

⁷³ Rt. 2006 s. 1367, (avsnitt 40)

⁷⁴ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s 123-124

⁷⁵ Skattedirktoratet, Skd. 9/2001, pkt. 5.7.3.2

risiko for skatteunndragelse, vil følgelig ikke lenger være tilstede,⁷⁶ og det vil derfor ikke lenger være grunnlag for redusert sats.

Et aktuelt spørsmål når det gjelder rekkevidden av lignl. § 10-4, nr. 1, 3. pkt, annet alternativ, er om bestemmelsen kun kan anvendes på tilleggsskatt med grunnlag i gitte opplysninger, eller om den også kan anvendes når det gjelder tilleggsskatt som følge av at skattyter ikke har levert selvangivelse? Spørsmålet var oppe i Rt. 2006 s. 1601. Skattyter hadde ikke levert PSA for 2002 og 2003, og skatt og tilleggsskatt ble derfor beregnet på bakgrunn av opplysninger innberettet av arbeidsgiver. Skattyter ble også ilagt bot. Skattyter hevdet at tilleggsskatten måtte settes ned jf. § 10-4 nr.1, 3. pkt, som følge av at ligningsmyndigheten hadde kontrolloppgaver å forholde seg til. Ifølge etablert ligningspraksis kom imidlertid bestemmelsen ikke til anvendelse på tilleggsskatt ilagt etter § 10-2 nr. 2, men kun ved tilleggsskatt etter § 10-2, nr 1. Høyesterett konkluderte likevel, i strid med dette, at bestemmelsen kunne anvendes i det aktuelle tilfellet, og gav skattyter medhold. Høyesterett viste i sin begrunnelse til lovtekstens ordlyd, lovhistorien til § 10-2 og § 10-4, samt reelle hensyn. Om sistnevnte grunnlag uttalte Høyesterett at de samme reelle hensyn, at faren for skatteunndragelse er liten, gjør seg gjeldende uavhengig av på hvilke grunnvilkår tilleggsskatt ilegges, idet det ikke er mer klanderverdig å unnlate å levere selvangivelse enn den ”bedragerihandling” det er å levere uriktige opplysninger. Høyesterett uttalte videre, på generelt grunnlag, at når den tolkningen som fremstår som mest korrekte er til fordel for skattyter, må denne legges til grunn.

Resultatet i overnevnte dom samsvarer med NOU 2003:7, der utvalget går inn for at ikke levert selvangivelse bør anses som ufullstendige opplysninger jf. lignl. §10-2 nr.1, og som i forhold til overnevnte problemstilling derfor vil føre til at det går ut på ett hvorvidt tilleggsskatten har grunnlag i § 10-2, nr. 1 eller nr. 2. NOU'en inneholder også et forslag til en ytterligere endring med større betydning for tilfeller som i Rt. 2006 s. 1601: Denne går ut på at dersom kontrolloppgavene er fullstendige og korrekte, og skjønnslikningen av den

⁷⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s 123-124

grunn blir riktig, ikke bør ilegges tilleggsskatt i det hele tatt i tilfeller som det overnevnte. Ifølge NOU-utvalget, bør det her kun reageres med et gebyr for ikke levert selvangivelse.⁷⁷

Når det gjelder personlige skattytere som ikke har endringer eller tilføyelser til den forhåndsutfylte selvangivelsen vil problemstillingen i Rt. 2006 s. 1601 ikke lenger være interessant, idet disse fra og med 2008 kan velge å levere selvangivelse ved stille aksept (se pkt. 2.3). Når det gjelder næringsdrivende er den imidlertid like aktuell.

4.2 Opplysninger myndighetene selv rår over

Ifølge lignl. § 10-4, nr. 1, 3. pkt, annet alternativ, vil skattyters uriktige eller mangelfulle opplysninger også anses som lett kontrollerbare der disse kan sjekkes mot opplysninger ligningsmyndigheten ellers rår over. Satsen på 15 % kan følgelig benyttes også i slike tilfeller.⁷⁸ Begrunnelsen er som ovenfor, at faren for unndragelse er liten. For å angi mer konkret hvilke typer tilfeller bestemmelsen etter dette tar sikte på å regulere, må det tas stilling til hvilke opplysninger ligningsmyndigheten ”rår over”, og hva som kreves av disse for å bli ansett å være ”lett kontrollerbare” for ligningsmyndighetene.

Opplysninger oppgitt i skattyters selvangivelse tidligere år vil helt klart oppfylle begge de overnevnte vilkårene. Man kan imidlertid spørre om dette også vil være tilfelle for opplysninger i andre skattyteres oppgaver. Slike opplysninger må nok anses å være slike opplysninger ligningsmyndighetene ”rår over”, men er disse ”lett kontrollerbare” jf. § 10-4, nr. 2, 3. pkt, annet alternativ? Svaret er nei. Årsaken er at opplysningene gjelder et annet skattesubjekt, og det foreligger ingen direkte tilknytning til skattyter. Opplysninger i andres selvangivelser faller følgelig utenfor unntaket i § 10-4, nr. 1, 3. pkt, annet alternativ.⁷⁹

⁷⁷ NOU 2003:7 s. 110-111

⁷⁸ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 124

⁷⁹ NOU 2003:7, s. 34

Når det gjelder opplysninger som vil falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde, idet de direkte vedrører skattyters forhold, har ligningsmyndighetene de senere årene fått større tilgang på slike gjennom et økende antall registre. Flere typer opplysninger kan derfor nå karakteriseres som opplysninger ligningsmyndigheten ”rår over”, og som ”lett kontrollerbare”, enn det som gjaldt tidligere. Et eksempel på dette er opplysninger vedrørende skattyteres aksjehold. Alle norske aksjeselskap og allmennaksjeselskap plikter nemlig nå å avgi rapport til Skatteetaten om hvem som er aksjonærer i selskapene ved årets slutt, samt å gi opplysninger om kjøp, salg og andre transaksjoner som er foretatt i løpet av inntektsåret. Ved hjelp av slike opplysninger har derfor skattemyndigheten nå mulighet til å kontrollere det skattyter oppgir i selvangivelsen vedrørende eventuell aksjekapital.

Et tilfelle der dette var aktuelt, ble behandlet i Kristiansand tingrett i mai 2007.⁸⁰ Saken gjaldt en skattyter som i selvangivelsen for 2003 ikke hadde oppgitt gevinst fra realisasjon av aksjer. Med grunnlag i opplysninger fra aksjonærregisteret ble gevinsten fastsatt ved skjønn, og skattyter ilignet 30 % tilleggsskatt. Grunnvilkårene for tilleggsskatt var klart oppfylt, og spørsmålet for tingretten var derfor om satsen burde ha vært 15 % med hjemmel i § 10-4, nr. 1, 3. pkt., annet alternativ. Aksjeselskapet, som var pålagt å innberette opplysninger om realisasjonen til Skatteetaten, hadde innberettet opplysningene, men for sent. Ifølge retten kunne forsinkelsen ikke gå ut over skattyter, idet ligningsmyndighetene faktisk hadde mottatt oppgavene på tidspunktet da vedtak om tilleggsskatt ble fattet, og på dette tidspunktet følgelig hadde en oppgave og tall som lett kunne kontrolleres. De ufullstendige opplysningene i skattyters oppgave var dermed lett kontrollerbare, og satsen måtte settes ned til 15 % jf. § 10-4. nr. 2, 3. pkt., annet alternativ. Dommen er ikke anket.

Når det gjelder vilkåret om at opplysningene må være lett kontrollerbare, innebærer dette vilkåret, ifølge en sak fra Oslo Ligningsnemd i 2007,⁸¹ også krav til hvor tydelig fakta i de tilgjengelige opplysningene må fremgå. Den konkrete saken gjaldt en skattyter som arbeidet i et utenlandsk flyselskap. Han ble ilagt tilleggsskatt fordi han ikke hadde oppgitt

⁸⁰ Utv. 2007 s. 1491

⁸¹ Utv. 2007 s. 1585, pkt. 2.2

inntekten fra dette arbeidet i den norske selvangivelsen, til tross for at inntekten var skattepliktig her. Forholdet ble oppdaget på bakgrunn av innkomne kontrolloppgaver fra utlandet. Selv om opplysningene faktisk var tilgjengelige, ble de imidlertid likevel ikke ansett som lett kontrollerbare, jf. § 10-4 nr. 2, 3. pkt. Begrunnelsen var at de måtte bearbeides med hensyn til språk, utskriftformat og identifisering, for å kunne være egnet som kontrollopplysninger.

Det har lenge også vært oppfatningen at opplysningene må foreligge hos den aktuelle ligningsmyndighet for at redusert sats jf. lignl. §10-4 nr 1, pkt. 3, annet alternativ, skal komme til anvendelse, og følgelig har det ikke vært tilstrekkelig at opplysningene med letthet kan innhentes.⁸² Bestemmelsen har imidlertid vært i utvikling de senere årene, og gjeldende rett vedrørende hvor tilgjengelig opplysningene må være, kan illustreres av Rt. 2006 s. 1367: Dommen gjelder en skattyter som i selvangivelsene for perioden 1998-2001 hadde krevd og fått innvilget, fradrag for pendlerutgifter. I 2002 ble de samme utgiftene refundert fra arbeidsgiver. Arbeidsgivers utbetaling fremgikk ikke av PSA, og skattyter gav ingen opplysninger om denne. Skattyter opplyste heller ikke om tidligere skattefradrag for disse utgiftene. Utbetalingen innbefattet også oppgjør for utgifter pådratt i 2002, men skattyter krevde likefullt fradrag for disse i selvangivelsen for 2002. I forbindelse med en generell kontroll av pendlere, oppdaget ligningsmyndigheten arbeidsgivers utbetalinger i skattyters lønns- og trekkoppgave, og ila forhøyet tilleggsskatt med 45 %. Spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt opplysningene om pendlergodtgjørelsen var lett kontrollerbare, og således gav grunnlag for redusert sats jf. lignl. § 10-4 nr. 1, 3. pkt. Det var enighet om at bestemmelsens første alternativ ikke kom til anvendelse: Pendlergodtgjørelsen var oppgitt i lønns- og trekkoppgaven som skattefri ytelse, og årsaken til at ytelsen nå kom til beskatning, var de tidligere fradrag skattyter hadde fått for de samme utgiftene. Det fremgikk følgelig ikke av oppgaven at skattyters opplysninger var uriktige, hvilket kreves for å falle inn under § 10-4, nr. 1, 3. pkt., første alternativ. Dommerne var imidlertid uenige om hvorvidt vilkårene etter bestemmelsens andre alternativ var oppfylt eller ei. Ifølge

⁸² Skattedirektoratet, Skd 9/2001, pkt. 5.7.3.3

førstvoterende kunne bestemmelsen ikke anvendes på et tilfelle som det aktuelle, idet denne er ment for de tilfeller der ligningsmyndighetene har tilstrekkelige opplysninger til å utføre en korrekt ligning, og ikke må henvende seg til skattyter for å sikre seg ytterligere opplysninger, eller må gjennomføre mer enn en ”ordinær og enkel kontroll for å sikre korrekt ligning”. Annenvoterende, og flertallet, fant imidlertid at ordlyden og forarbeidene nettopp tilsa at bestemmelsen er anvendelig også der opplysninger må søkes andre steder enn i de opplysningene ligningsmyndighetene selv har, og konkluderte at tilleggsskatten følgelig skulle vært satt til 15 % i den nærværende sak.

Når det gjelder § 10-4, nr. 1, 3. pkt., er Rt. 2006 s. 1367 også interessant i forhold til spørsmålet om det er tilstrekkelig at feilen kan avdekkes ved hjelp av opplysningene skattemyndigheten ”rår over”, eller om det kreves mer? Ifølge denne dommen er dette tilstrekkelig, og kreves ikke at ligningsmyndighetene må kunne gjennomføre korrekt ligning, uten å måtte innhente ytterligere opplysninger. En viss reservasjon må imidlertid innfortolkes i det overnevnte, idet Høyesterett også uttaler, i en sidebemerkning, at dette i alle fall må gjelde ”når de opplysninger som mangler for å foreta den endelige ligning, har karakter av vitterlige kjensgjerninger som det er kurant å få avklart”. Det må med andre ord ikke være for vanskelig å innhente de tilleggsopplysninger ligningsmyndighetene trenger for å komme frem til en korrekt ligning.

Dommen ovenfor ble avsagt under dissens 3-2, og kan indikere at siste ord ikke er sagt når det gjelder tolkningen av vilkårene i dette unntaket. Det som likevel kan støtte opp om flertallets oppfatning i sistnevnte spørsmål, er at denne er i samsvar med de tidligere omtalte dommene: Rt. 2006 s. 593, Eksportfinans, og Rt. 2006 s. 602, Gezina.⁸³ Disse dommene gjaldt riktignok spørsmål om fritak for tilleggsskatt på grunn av regne- og skrivefeil jf. lignl. § 10-3 a, men kan likevel sammenlignes med den aktuelle avgjørelsen, fordi Høyesterett også i disse dommene vurderte om det var tilstrekkelig for unntakets anvendelse at ligningsmyndigheten identifiserte at opplysningene inneholdt en feil, eller

⁸³ Syversen (2007)

om de i tillegg måtte kunne se hva feilen bestod i og hvordan denne kunne korrigeres, uten å innhente ytterligere opplysninger fra skattyter. Høyesterett konklusjon var som i Rt. 2006 s. 1367, at det var tilstrekkelig at ligningsmyndigheten kunne identifisere at det forelå en feil for fritak jf. § 10-3 a.

4.3 Delvis unnskyldelig

En tredje mulighet for å få redusert satsen for tilleggsskatt, er der det foreligger unnskyldelige forhold som nevnt i 10-3 b, uten at disse gir et tilstrekkelig grunnlag for fritak. I slike tilfeller kan tilleggsskatten fastsettes med halvparten av de ordinære satsene, jf. lignl. § 10-4, nr. 2, jf. nr.1 pkt. 1 og 3. Aktuelle satser etter denne bestemmelsen er følgelig halvparten av 30 % eller 15 %, henholdsvis 15 % eller 7,5 %. Dette er faste alternative satser som ikke kan graderes ytterligere i de enkelte tilfellene.

Et eksempel på anvendelse av denne bestemmelsen, er Rt. 2001 s. 282. Skattyters høye alder var her ikke grunnlag nok for å fritta ham for tilleggsskatt jf. lignl. § 10-3 b, men Høyesterett fant at det likevel måtte tas noe hensyn til skattyters høye alder på 79 år, og satsen for tilleggsskatt ble satt til 15 % jf. § 10-4 nr. 2 jf. § 10-3 b, (se pkt. 3.2.3).

Ifølge Årvik, Skatt Sør, fungerer denne bestemmelsen som en ekstra sikkerhetsventil, for de tilfeller som er helt på grensen til å oppfylle vilkårene for fritak jf § 10-3 b, og derfor burde behandles mildere enn tilfeller som helt klart faller utenfor. Ifølge Skøien, Skatt Øst, anvendes den imidlertid sjelden. Skattyters forhold bedømmes som regel som enten helt unnskyldelig, og gir dermed grunnlag for fritak jf. § 10-3 b, eller som ikke unnskyldelig, og gir følgelig ingen reduksjon i satsen for utmåling av tilleggsskatten.

4.4 Frivillig retting

I tillegg til de overnevnte mulighetene for å redusere satsen for beregning av tilleggsskatten, oppstiller lignl. § 10-4 nr. 3 en ytterligere hjemmel for slik reduksjon, for de tilfellene der skattyter, eller skattyters bo eller arvinger, frivillig retter eller utfyller

opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Ifølge ordlyden ”kan” satsen settes ned i slike tilfeller. Ligningsmyndighetene må derfor i hvert enkelt tilfelle vurdere konkret hvorvidt denne muligheten skal benyttes, og eventuelt med hvilken sats. Dersom vilkårene er oppfylt kan satsen imidlertid under ingen omstendighet settes høyere enn 15 eller 7,5 %.⁸⁴ Satsen kan ifølge bestemmelsens ordlyd ellers velges innenfor et intervall på 0-15%. I realiteten vil det likevel ikke benyttes lavere sats enn 1%, av hensyn til muligheten for å kunne beregne renter som følge av at den ordinære skatten betales for sent, jf. lignl.§ 9-10.⁸⁵

Formålet med § 10-4, nr. 3 er å legge forholdene til rette for skattytere og arvinger som ønsker å ordne opp i sine skatteforpliktelser.⁸⁶ Bestemmelsen kan følgelig bidra til å styrke tilliten og lojalitetsforholdet mellom skattemyndighetene og skattyter.

Det er imidlertid flere forutsetninger som må være oppfylt for at skattyters rettelser kan føre til redusert sats jf. § 10-4 nr. 3, første pkt. For det første må det foreligge grunnlag for tilleggsskatt jf. § 10-2, nr. 1. For det andre må det ikke være grunnlag for fritak jf. § 10-3.⁸⁷ Når det gjelder selve rettingen som sådan, er det ifølge § 10-4, nr. 3, siste punkt, en forutsetning for redusert sats etter denne bestemmelsen, at denne skjer uten oppfordring eller foregående kontrolltiltak fra ligningsmyndighetene, og at ligningsmyndighetene ikke selv innehar opplysningene eller kunne fått dem fra andre.

Vilkårene i § 10-2 og § 10-3 er gjennomgått i kapittel 2 og 3. Når det gjelder de øvrige forutsetningene, må disse imidlertid presiseres nærmere: For det første må rettelsen fremsettes av skattyter på eget initiativ. For det andre må den ikke komme på bakgrunn av at kontrolltiltak er satt i verk eller ventet satt i gang. Ifølge ordlyden i § 10-4 nr. 3, siste punkt, vil disse to vilkårene være oppfylt der skattyter kommer med rettelser i tilfeller der

⁸⁴ Harboe (2005) s. 519

⁸⁵ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001, pkt 5.7.3.5

⁸⁶ Ot.prp. nr 29 (1978-79) s. 124

⁸⁷ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001, pkt. 5.7.3

ligningsmyndighetene overhode ikke har tenkt seg noen kontroll av vedkommende, og heller ikke har opplysninger om at det foreligger grunnlag for tilleggsskatt jf. § 10-2. De vil også være oppfylt om skattyter korrigerer opplysninger på eget initiativ før en planlagt kontroll mot ham, når han ikke var klar over denne. Også der skattyter kommer med opplysninger som følge av kontroller mot sine kollegaer, fordi han forventer å bli utsatt for samme kontrollen, kan vilkårene være oppfylt. Dette er aktuelt dersom skattyter forventer kontroll som følge at han driver i samme bransje, i samme område, eller av andre grunner sammenligner seg med kollegaene. Dersom skattyter imidlertid forventer å bli kontrollert som en direkte følge av kontrollene hos kollegaene, og av den grunn kommer dem i forkjøpet og oppgir opplysningene før kontroll er satt i verk, vil vilkårene ikke være oppfylt. For det tredje er det et vilkår for bestemmelsens anvendelse, at ligningsmyndighetene ikke selv innehar opplysningene, eller har fått eller kunne fått opplysningene fra andre. Det er imidlertid ikke nok for avskjæring at ligningsmyndighetene generelt sett kunne fått kjennskap til opplysningene på denne måten. Det må i tillegg kreves at rettingen anses fremkalt ved disse opplysningene.⁸⁸

Oppsummert kan følgelig lavere satser etter § 10-4, nr 3 anvendes i de tilfellene skattyter på eget initiativ kommer med opplysninger skattemyndighetene ikke har, og det heller ikke foreligger eller er iverksatt konkrete kontrolltiltak som kan føre til at forholdet blir tatt opp.⁸⁹

Hvor praktisk er imidlertid overnevnte mulighet for redusert sats i realiteten? Anvendes denne, og i så fall i hvilke typer tilfeller? Når det gjelder det første spørsmål, er det viktig å merke seg at ligningsmyndighetene har adgang til å endre ligningen ti år tilbake dersom de oppdager uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattyters ligninger, jf. lignl. § 9-6 nr.1 jf. nr. 3. Dette innebærer at skattytere som ikke har vært så nøyaktig med å oppgi alle relevante opplysninger, ikke kan lene seg ubekymret tilbake dersom selvangivelsen godtas det aktuelle inntektsåret, men vil kunne risikere at feilen senere oppdages og tilleggsskatt

⁸⁸ Harboe (2005) s.519-520

⁸⁹ Harboe (2005) s.519-520

illegges på dette grunnlag. Muligheten for redusert sats ved frivillig retting kan med andre ord være svært praktisk for skattytere som selv oppdager feil i eldre selvangivelser, eller som angir på at de ikke oppgav alle opplysninger de skulle ha gitt, fordi denne gir mulighet til å innrømme tidligere feil uten at dette medfører sanksjoner.

Frivillig retting har for eksempel vist seg å være anvendelig for skattytere som har kjøpt feriebolig i utlandet, men uten å oppgi dette til skattemyndighetene. Dette gjelder flere nordmenn,⁹⁰ og Skattedirektoratet gikk derfor i 2006 ut og oppfordret de dette gjelder, til å oppgi dette snarest, mot å betale kun en prosent tilleggsskatt i tillegg til den ordinære skatten de skulle ha betalt på ferieboligen tidligere, forutsatt at forholdene ikke allerede var oppdaget eller det var iverksatt kontrolltiltak mot dem. Det vil være mye å hente på å benytte seg av denne muligheten, idet regningen skattyter risikerer ved å la det være opptil ligningsmyndighetene å oppdage forholdet, vil kunne utgjøre 30 % - 60% tilleggsskatt av den skatt som er unndratt, i tillegg til ordinær skatt.

Som eksempel på ”frivillig retting”, kan nevnes en sak fra Oslo ligningskontor. Saken gjaldt en skattyter med en betydelig utenlandsformue, ukjent for norske skattemyndigheter. Skattyter kontaktet imidlertid ligningskontoret via sin advokat og opplyste om dette. Han la også frem dokumentasjon. Formuen bestod av truster eid av et selskap i et lavskatteland, og et feriehus til bruk for familien. Opplysningene ble gitt frivillig, og uten forutgående kontrolltiltak. Skattyter ble følgelig ilagt en prosent tilleggsskatt, i samsvar med ”fast praksis”.⁹¹

For å illustrere at tilbudet fra skatteetaten har vært effektivt med hensyn til å få flere til å oppgi sine skjulte formuer, kan nevnes Halden kommune, der økt mediefokus og flere kontroller førte til en stor økning av skattytere som frivillig oppgav sine

⁹⁰ Skattebetalerforeningen (2007)

⁹¹ Utv. 2007 s. 1585 pkt. 2.13

utenlandseiendommer, og til at flere ble ”tatt” av ligningsmyndighetene. Dette gav 85 millioner ekstra skattekrone.⁹²

Hvor lenge vil imidlertid Skattedirektoratet holde denne muligheten åpen? Ifølge Stordrange, direktør i Skattebetalerforeningen, har skattyterne ingen garanti for at tilbudet fra skatteetaten vil bestå også i fremtiden.⁹³ Også en uttalelse av finansminister Kristin Halvorsen i mars i år, om at de nordiske land har inngått en skatteavtale med Isle of Man om informasjonsutveksling og innsyn vedrørende økonomiske forhold som har betydning for skattegrunnlaget, kan tyde på at det i fremtiden vil kunne bli mindre aktuelt for skattemyndighetene å bruke slike virkemidler for å få opplysninger om skattyternes utenlandsformuer.⁹⁴ I uttalelsen presiserte nemlig finansministeren at arbeidet med å inngå slike avtaler også med andre lukkede finanssentra, eller ”skatteparadis”, er intensivert.

Overnevnte drøftelser gjelder frivillig retting av tidligere gitte opplysninger. Kan frivillig retting også være aktuelt der skattyter blir ilagt tilleggsskatt fordi de ikke har levert selvangivelse, jf. lignl. § 10-2, 2? Ifølge ordlyden kommer redusert sats etter § 10-4 nr. 3 kun til anvendelse ved frivillig retting av opplysninger som er ”gitt tidligere”, og følgelig ikke i de tilfellene der skattyter ikke har levert opplysninger overhode. Et alternativ er imidlertid å gi bestemmelsen analogisk anvendelse i slike tilfeller. Det finnes ikke høyesterettspraksis som kan gi veiledning her, men spørsmålet var oppe i Borgarting lagmannsrett i 2006.⁹⁵ I denne saken hadde ikke skattyter levert selvangivelse for 2003 innen utleggsfristen, og bokettersyn førte til at skattyter ble skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt på 30 %. Skattyter benyttet ikke klagefristen, men i april 2005 sendte vedkommende inn selvangivelse for 2003 med korrekte opplysninger. Opplysningene førte til en betydelig økning i alminnelig inntekt og personinntekt. Ligningen ble derfor endret, og skattyter ble ilagt ytterligere tilleggsskatt på bakgrunn av endringsligningen. Skattyter

⁹² Skattebetalerforeningen (2008)

⁹³ Skattebetalerforeningen (2007)

⁹⁴ Skattebetalerforeningen (2008)

⁹⁵ LB-2006-163107

hevdet at det var grunnlag for å sette ned tilleggsskatten til en prosent jf. § 10-4 nr. 3. Han fikk imidlertid ikke medhold i tingretten. Lagmannsretten konkluderte tilsvarende med at tilfellet etter en naturlig forståelse av lovens ordlyd, måtte falle utenfor §10-4 nr. 3. Det samme fulgte av forarbeider og teori. Det tvilsomme spørsmålet var imidlertid hvorvidt §10-4 nr. 3 kunne anvendes analogisk på tilfeller som det aktuelle. Retten fant her ingen veiledning i tidligere praksis eller i forarbeidene, men ifølge bestemmelsens ordlyd, og plassering i loven, synes det etter rettens mening klart at bestemmelsen ikke var tiltenkt en slik funksjon. Retten påpekte videre at det historisk sett, og etter gjeldende rett generelt, går et skille mellom unnlatt levering av selvangivelse på den ene side, og ufullstendige opplysninger i gitte oppgaver på den andre, og heller ikke uttalelser og praksis fra sentrale skattemyndigheter gav grunnlag for en analogislutning. Lagmannsretten kom imidlertid til at formålet om å få skattyter til å bidra til korrekt skatteoppgjør, også slår til overfor skattytere som ikke har levert selvangivelse innen fristen, men senere leverer korrekt oppgave, og at dette særlig må antas å gjelde der skattyters oppgave fører til høyere beregningsgrunnlag for skatt enn etter skjønnslikningen, idet det i slike tilfeller kan virke støtende og gi uheldige resultater dersom tilleggsskatt ilegges til tross for skattyters vilje til å komme med rettelser og bidrag til korrekt ligning. Lagmannsretten støttet seg her på NOU 2003:7, hvor det fremgår eksplisitt at § 10-4 nr. 3 bør komme til anvendelse både når skattyter korrigerer tidligere gitte opplysninger, og når selvangivelse som er innlevert etter utleggsfristen realitetsbehandles, og foreslår at tilleggsskatt i slike tilfeller ikke skal ilegges i det hele tatt. Under tvil konkluderte likevel lagmannsretten med at gjeldende bestemmelse ikke kunne anvendes analogisk, idet det ville stride mot en fast oppfatning hos skattemyndighetene sentralt, samt at det ville være å foregripe en pågående lovgivningsprosess.

Den overnevnte avgjørelsen gjaldt prinsipielle og praktisk viktige spørsmål, og ble avsagt under tvil. Saken er imidlertid ikke anket videre til Høyesterett. Høyesterett har betraktelig større autoritet og tyngde enn lagmannsretten til å fatte avgjørelser i prinsipielt vanskelige spørsmål, og har også tidligere tillatt seg å bryte med lov, forarbeider og tidligere praksis, der reelle hensyn og en ventet lovendring talte for dette resultatet, (for eksempel i

Sinnsykes ankerett Rt.1979 s.1079). Dersom saken hadde blitt anket til Høyesterett, kan det derfor tenkes at Høyesterett ville funnet lagmannsrettens argumenter for en analogisk anvendelse av § 10-4 nr 3., tunge nok til å sette lov og forarbeider til side, og gi skattyter medhold i redusert sats på dette grunnlag. Et annet alternativ ville være å konkludere som lagmannsretten, men signalisere og initiere et ønske om en lovendring.

Et argument mot å gi § 10-4 nr 3 anvendelse ved tilleggsskatt jf. § 10-2, nr. 2, som ikke ble drøftet av lagmannsretten, men som antagelig ville blitt tema Høyesterett, er at mulighet for redusert sats der skattyter kommer med korrigeringer etter at han har blitt skjønnsignet som følge av at han ikke har levert selvangivelse, vil kunne svekke tilleggsskattens preventive effekt, fordi skattytere som innrømmes redusert sats på dette grunnlag vil kunne oppleve at han blir premiært for å spekulere i å bli skjønnsignet. Dette vil igjen kunne føre til at flere skattytere blir mindre nøye med å levere selvangivelse innen fristen, eller med å levere i det hele tatt, og kan føre til mye ekstraarbeid for ligningsmyndighetene, uten tilsvarende kompensasjon i form av tilleggsskatt. Mot dette kan det imidlertid anføres at preventive hensyn i så fall ville kunne ivaretas ved hjelp av andre tiltak, for eksempel ved at skattyter i alle tilfeller ilegges et gebyr dersom han ikke leverer selvangivelsen innen fristen, som foreslått i NOU 2003:7.⁹⁶ Gebyret vil samtidig kunne kompensere noe for det ekstraarbeid en eventuell økning i antall skjønnsligninger ville føre til. Høyesterett har imidlertid ennå ikke uttalt seg i dette spørsmålet, og noen lovendring er heller ikke foretatt. Følgelig må det forventes en eventuell avklaring fra lovgiver eller ved at spørsmålet kommer opp for Høyesterett. Redusert sats kan derfor etter gjeldende rett kun anvendes ved tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. § 10-2, nr. 1.

⁹⁶ NOU 2003:7 s. 98-100

5 Tilleggsskatt etter forhøyet sats

I motsetning til de tilfellene der det kan være grunnlag for fritak fra tilleggsskatt eller for å redusere satsen for beregning av denne, kan skattyters forhold også tilsi at det bør reageres strengere enn etter den ordinære satsen. Tilleggsskatt etter forhøyet sats kan i slike tilfeller derfor ilegges med hjemmel i lignl. § 10-4, nr 2, 2. pkt, og skal være en skjerpet administrativ reaksjon i de grovere unndragelsestilfellene, med formål om økt preventiv effekt.⁹⁷ I hvilke tilfeller av skatteunndragelse er det grunnlag for en slik strengere reaksjon, og hvor strengt kan det i så fall reageres?

Forhøyet tilleggsskatt er aktuelt i de tilfellene der skattyter har oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger jf. § 10-2 nr. 1, og skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig i så måte. I slike tilfeller kan tilleggsskatt ilegges med inntil 60 %, jf. lignl. § 10-4 nr. 1, 2. pkt. Bestemmelsen bidrar følgelig til at reaksjonssystemet etter ligningsloven blir mer nyansert, idet tilleggsskatten ikke er begrenset til 30 % uansett overtredelsens karakter, men kan tilpasses lovbruddets grovhet.

Forhøyet sats kan imidlertid ikke benyttes ved tilleggsskatt for manglende innlevering av selvangivelse, jf. lignl. § 10-2 nr. 2, idet § 10-4 etter ordlyden henviser til handlinger nevnt i § 10-2, nr. 1.⁹⁸ Denne satsen kan heller ikke anvendes i de tilfellene der bruddet på opplysningsplikten gjelder opplysninger som er oppgitt ukrevet av andre, eller som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers har til rådighet, jf. § 10-4 nr. 1,

⁹⁷ Ot.prp. nr 55 (1985-86) s. 1-2

⁹⁸ Harboe (2005) s. 517-518

3. pkt.⁹⁹ Dersom vilkårene i sistnevnte bestemmelse er oppfylt skal satsen settes til 15 %, også der skattyter har opptrådt forsettelig eller grovt uaktsomt.¹⁰⁰

Når det gjelder adgangen til å ilegge forhøyet tilleggsskatt er det uten betydning om det foreligger grov uaktsomhet eller forsett: Det kan ilegges inntil 60 % tilleggsskatt i begge tilfeller. Etter ordlyden kan bestemmelsen tolkes som at enhver sats mellom 30 og 60 % kan være aktuell, men i praksis benyttes kun alternativene 45 og 60 %.¹⁰¹ Grad av skyld og det unndratte beløpets størrelse, er her momenter som inngår i vurderingen vedrørende valg av sats i det aktuelle tilfellet.¹⁰² I lignings ABC, pkt. 3.2, har skattedirektoratet imidlertid angitt konkrete beløpsgrenser for i hvilke tilfeller de ulike satsene skal benyttes, og ifølge forarbeidene¹⁰³ er meningen med disse retningslinjene å oppnå en mest mulig ensartet praksis. Det kan spesielt nevnes at 60 % satsen skal benyttes ved gjentakelse.¹⁰⁴ Gjentakelse foreligger når det i løpet av de siste ti år er reagert med tilleggsskatt overfor skattyter for det samme eller andre forhold, uansett sats. Valg av sats hører ellers til ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse, og denne delen av vedtaket kan derfor ikke overprøves av retten. Retten kan kun prøve om skyldkravet, forsett eller grov uaktsomhet, er oppfylt eller ei, jf. Rt. 1995 s.1278, Bøhn, på side 1287.

I vurderingen av hvorvidt skyldkravet er oppfylt eller ikke, er det skattyters eget forhold som vil være avgjørende.¹⁰⁵ Dersom skattyter har fulgt råd fra rådgivere, er det for eksempel ikke nok at disse har utvist grov uaktsomhet: Skattyters beslutning om å følge rådet må i seg selv kunne bedømmes som grovt uaktsomt for at vilkåret skal være oppfylt.¹⁰⁶

⁹⁹ Skattedirektoratet, Skd. 9/2001, pkt. 5.7.2.1

¹⁰⁰ Rt. 2006 s. 1367, (avsnitt 29)

¹⁰¹ Lignings ABC (2007) pkt 3.2.1

¹⁰² Harboe (2005) s. 517

¹⁰³ Ot.prp. nr. 55 (1985-86) s. 4

¹⁰⁴ Lignings ABC (2007) pkt.3.2.2

¹⁰⁵ NOU 2003:7 s. 34

¹⁰⁶ Harboe (2005) s. 517

5.1 Hvem har bevisbyrden for at vilkårene for forhøyet tilleggsskatt er oppfylt?

I motsetning til hva som gjelder reglene for fritak fra tilleggsskatt i § 10-3 b, er det ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig jf. § 10-4 nr. 1, 2. pkt. Når det gjelder krav til bevisets styrke, er det her som for sivilsaker ellers, tilstrekkelig at det kan påvises sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt.¹⁰⁷ For at forsett skal kunne legges til grunn som skyldgrad, kreves det imidlertid at skattyters forsett omfatter både at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at det kunne føre til for lav skatt.¹⁰⁸

5.2 Når har skattyter opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig?

Ifølge Høyesterett kan det være vanskelig å vurdere hvorvidt skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig med hensyn til skatteunndragelsen, og det må følgelig vises tilbakeholdenhet med bruk av forhøyet sats, idet den konkrete skattyter kan ha oppfattet et arrangement ganske annerledes enn det kan se ut i ettertid, jf. Rt. 1995 s.1278. I denne aktuelle saken kom imidlertid Høyesterett uten særlig tvil til at det var grunnlag for forhøyet tilleggsskatt. Saken gjaldt to skattytere som, i likhet med mange flere, hadde krevd fradrag for renteutgifter på bakgrunn av fiktive lånearrangementer. Det var gjort bruk av transaksjoner med kort reell løpetid, og minimal innsats av egne midler. Høyesterett kalte disse ”rene papirtransaksjoner”, og kom til at skattyter ut fra tilgjengelige opplysninger om lånearrangementet, samt skattyters bakgrunn og erfaring, måtte skjønne at arrangementet var fiktivt, og at de tvilsomt ville få dette godkjent hos ligningsmyndighetene. Høyesterett mente med andre ord at skattyterne hadde forutsetninger for å kunne vurdere hvorvidt skattefordelene var innenfor lovens ramme eller ei. Retten la også vekt på at når skattyterne valgte å gå inn i arrangementet, til tross for overnevnte momenter, burde de ha gitt

¹⁰⁷ NOU 2003:7 s. 36-37

¹⁰⁸ Harboe (2005) s. 517

ligningsmyndighetene all tilgjengelig informasjon, for å muliggjøre deres selvstendige vurdering. Ved å føre renteutgiftene til fradrag som om det gjaldt et vanlig lån, hadde de ifølge Høyesterett opptrådt grovt uaktsomt. Skattyterne ble ilagt 60 % tilleggsskatt.

Rt.1995 s. 1288 gjaldt det samme arrangementet som i overnevnte dom, og Høyesterett gjorde her de samme vurderingene og kom til samme resultat som ovenfor. Sistnevnte dom har imidlertid selvstendig betydning når det gjelder spørsmålet om hvilket tidspunkt i et hendelsesforløp som skal legges til grunn for skyldvurderingen. Dette fremgår i denne dommens s. 1294, der Høyesterett uttaler at skattyters forhold må vurderes ut fra det han visste eller burde innse på tidspunktet for avgivelse av selvangivelsen.

Av nyere høyesterettspraksis som sier noe om hva som er ligget i skyldkravet grov uaktsomhet, kan nevnes Rt. 2006 s. 1367. I avsnitt 52, uttaler Høyesterett, i tråd med overnevnte, at det foreligger grov uaktsomhet når...:

”... skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen og/eller dens mulige skattevirkninger. Dette må bedømmes både i forhold til feilens art og størrelse og i forhold til hva som forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, og i forhold til eventuelle personlige kvalifikasjoner eller begrensninger hos skattyter.”

Saken gjaldt en skattyter som var ilagt forhøyet tilleggsskatt med 45 % for manglende opplysning om godtgjørelse av pendlerutgifter. Sitatet ble anført av førstvoterende, og var hentet fra overligningsnemdas vedtak i den aktuelle saken. Flertallet var enig i denne forståelsen, men kom i motsetning til førstvoterende til at den aktuelle skattyter ikke hadde opptrådt uaktsomt. Avgjørende for resultatet i saken var imidlertid at annenvoterende, og flertallet, prinsipalt kom til at vilkårene for nedsatt sats etter § 10-4, nr. 1, 3. pkt. var oppfylt, og at derfor forhøyet sats etter § 10-4 nr 1, 2. pkt. ikke kom til anvendelse.

Når det gjelder lignings- og underrettspraksis vedrørende vilkåret om grov uaktsomhet kan nevnes en sak fra 2007, som gjaldt gyldigheten av en drosjeeiers ligning. Som følge av en kontroll av en regnskapsfører, avdekket ligningsmyndighetene forhold vedrørende

skattyters virksomhet som førte til at han ble skjønnsignet og gitt en inntekstsøkning på 700.000. Han ble i tillegg ilagt 60 % tilleggsskatt for å forsettelig ha oppgitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Skattyter hevdet at forholdene var unnskyldelige, og viste til at han ikke hadde visst om manipulasjonene regnskapsfører hadde foretatt. Ligningskontoret kom imidlertid til at skattyter hadde medvirket i disse handlingene. Momenter som ble trukket frem i vurderingen av hvorvidt skattyter hadde utvist forsett var for det første at det fremstod som lite sannsynlig at regnskapsfører hadde redusert sine kunders inntekter. For det andre var det tydelig at de omfattende regnskapsmanipulasjonene som var foretatt også hadde krevd aktiv handling fra skattyters side. Det var også bevist at skattyter hadde betalt for falske skiftlapper som hadde blitt brukt i denne forbindelse.¹⁰⁹ Saken kom deretter opp for tingretten¹¹⁰, som avviste at det forelå unnskyldelige forhold, og kom til at skattyter hadde opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig i forhold til manipulasjonen av regnskapene. Tingretten la her til grunn samme forståelse av ”grovt uaktsomhet” som i Rt. 2006 s.1367. Dommen er ikke anket.

Et annet eksempel på når skyldkravet ved forhøyet tilleggsskatt vil være oppfylt, er en tidligere omtalt sak fra Oslo ligningsnemd, der en norsk flyver som arbeidet i et utenlandsk selskap, ble ilagt tilleggsskatt fordi han ikke hadde oppgitt inntekten fra dette arbeidet i selvangivelsen. Inntekten ble ikke innberettet av arbeidsgiver. Ligningsmyndighetene kom til at skattyter hadde handlet grovt uaktsomt, og kunne ikke utelukke forsett. Momentene som ble vektlagt var at skattyter på et tidligere tidspunkt hadde bedt om en bekreftelse på hans skatteplikt til Norge til bruk overfor danske skattemyndigheter, og dermed visste at inntekten var skattepliktig til Norge. Ligningsnemda ila 60 % tilleggsskatt.¹¹¹

Grensedragningen mellom grovt og simpel uaktsomhet, er avgjørende for hvorvidt forhøyet sats kommer til anvendelse eller ei. Denne beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, men Utv. 2007 s. 1176 kan illustrere hvilke momenter som kan være aktuelle i

¹⁰⁹ Utv. 2007 s. 1585, pkt. 3.2

¹¹⁰ Utv. 2007 s. 1340

¹¹¹ Utv. 2007 s. 1585, pkt. 2.2

denne vurderingen. Dommen gjelder en skattyter som hadde arbeidet som lege om bord på et amerikansk cruiseskip. Vedkommende hadde mottatt lønn i form av et fast månedlig innskudd på sin konto, samt en månedlig bonus hvis størrelse varierte avhengig av sykestuas omsetning. Bonusen ble utbetalt kontant om bord på skipet. I forbindelse med et bokettersyn oppdaget ligningsmyndighetene at skattyter ikke hadde innberettet bonusen i forbindelse med ligningen. Denne var heller ikke innberettet av arbeidsgiver, og det var ikke trukket skatt av pengene. Skattyter hevdet hun trodde arbeidsgiver hadde ordnet med skattetrekk også av bonusen. Bonusen ble i ligningsvedtaket skattlagt som lønnsinntekt, og skattyter ble ilagt 45 % tilleggsskatt. Tingretten kom imidlertid under tvil til at skattyter verken hadde opptrådt forsettelig eller grovt uaktsomt, slik at vedtaket om forhøyet tilleggsskatt ble opphevet. I forsettsvurderingen var et av momentene som talte i favør av skattyter, at retten hadde tillit til at hun ikke hadde forsøkt å unndra skatt bevisst. De viste videre til at bonusordningen var en etablert ordning, som gjaldt flere yrkesgrupper, og var vanlig i bransjen, og at et stort antall personer derfor var i samme situasjon som den aktuelle skattyter. Det var heller ikke grunn til å tro at det her var snakk om en systematisk og bevisst skatteunndragelse fra samtlige. Momenter som talte for at skattyters forhold var grovt uaktsomt, var for det første at skattyter ikke hadde noen objektive holdepunkter for å tro at det ble foretatt skattetrekk av bonusen: Hun antok bonusen var skattepliktig til USA, men det forelå ingen konkrete opplysninger i denne retning. Det var etter rettens mening derfor nærliggende for skattyter å undersøke dette nærmere, på bakgrunn av bonusens betydelige størrelse. Skattyter kunne også lett ha fått klarhet i spørsmålet, ved å spørre selskapet, ligningsmyndighetene, eller regnskapsfører. Til tross for at tingretten således gikk langt i å betegne skattyters forhold som klanderverdig, konkludert den med at det ikke forelå grov uaktsomhet, fordi skattyter likevel ikke var ”sterkt å klandre”. Det avgjørende momentet var sannsynligvis at skattyter var i ”godt selskap” med flere andre som heller ikke hadde innberettet bonusen. Avgjørelsen var imidlertid fundert på tvil, og tatt i betraktning alle argumenter for at det her forelå grov uaktsomhet, var antagelig dette helt i øvre grense av simpel uaktsomhet.

Når det gjelder forsett, er dette skyldkravet oppfylt dersom skattyter på tidspunktet da han gav opplysningene, kjente til opplysningsfeilen og så det som overveiende sannsynlig at denne ville/kunne føre til for lav skatt. Det vil derfor ofte foreligge forsett der det er gjennomført tiltak for å skjule et faktisk forhold, for eksempel forfalskede dokumenter. Det samme gjelder der kostnader som ikke er reelle, for eksempel renter av fiktiv gjeld, er ført til fradrag i selvangivelsen. Et annet eksempel er ikke oppgitt omsetning, eller privatutgifter som er ført som fradragsberettigede kostnader uten at disse er tilbakeført. Til sist nevnes at det vil regnes som forsett der skattyter har fradragsført kostnader som i realiteten helt eller delvis er dekket av arbeidsgiver.¹¹²

For å illustrere forsettsvurderingen i praksis, kan nevnes Utv. 2007 s. 1375. Saken ble behandlet ved ligningskontoret i Bergen. I forbindelse med et bokettersyn, fant ligningskontoret at skattyter feilaktig hadde ført 4 millioner til fradrag i det regnskapet som lå til grunn for ligningen. Skattyter hevdet beløpet gjaldt en erstatningsutbetaling som følge av oppsigelse av en investeringsavtale. Ligningskontoret fant det imidlertid usannsynlig at skattyter hadde inngått en avtale med slikt innhold som skattyter la frem, og ved en nærmere undersøkelse av de ulike transaksjonene mellom partene i avtalen, gikk det frem at avtalen var konstruert og gjennomført med sikte på å spare skatt. Ligningskontoret la derfor til grunn at skattyters inntekt etter det reelle underliggende forhold var 4 millioner høyere enn ifølge selvangivelsen, og ila tilleggsskatt med 60 % for forsettelig skatteunndragelse. Saken er påklaget til overligningsnemnda, og endelig resultat foreligger ikke per dags dato.

Et annet eksempel på en sak der retten konkluderte med forsettelig skatteunndragelse, er Utv. 2007 s. 970. Skattyter hadde ført pendlerutgifter til fradrag, men på sviktende grunnlag. Han hadde i realiteten ikke rett på pendlerstatus, idet han etter rettens mening hadde sin bolig i arbeidskommunen. Han hadde i tillegg oppført utleieinntekter fra fritidsbolig som inntekt ved utleie av egen bolig, men fikk heller ikke medhold i dette.

¹¹² Lignings ABC (2007) pkt. 3.2.7

Momenter som ble trukket frem som argumenter for at det her forelå forsett var at skattyters opplysninger var lite konsistente. Det var ikke bare lite sammenheng i de ulike opplysningene og forklaringene, de var til tider uforenlige. Skattyter hadde også lite, eller ingen dokumentasjon, og hans forklaring ble oppfattet som lite troverdig. Tingretten konkluderte med at skattyter hadde opptrådt forsettelig, eller i alle fall grovt uaktsomt, og ila 60 % tilleggsskatt.

Som en generell illustrasjon av hvorledes, og i hvilke tilfeller, grov uaktsomhet og forsett vurderes av ligningsmyndighetene, kan også nevnes noen synspunkter innhentet i samtale med Skøien og Årvik som begge arbeider i Skatteetaten:

Ifølge Skøien vil skattyters unndragelse være grov uaktsom i tilfeller der skattyter måtte vite bedre. Ligningsmyndigheten trenger imidlertid ikke å bevise at skattyter visste bedre, men det må kunne legges til grunn at han ut fra forutsetningene måtte vite bedre. Det vil for eksempel kunne foreligge grov uaktsomhet når en skattyter som har foretatt en tvilsom transaksjon, skjønner at det ”er noe som ikke stemmer”, men likevel kun opplyser om selve transaksjonen, uten å gi nærmere informasjon om hva denne går ut på. Når det gjelder forsett hevder Skøien at dette først og fremst er aktuelt ved svart omsetning. I slike tilfeller vet skattyter at han unndrar skatt. Det kan også være en indikasjon på forsett der skattyter har forsøkt å skjule realitetene, og jo flere handlinger som er foretatt i denne hensikt, jo nærmere vil skattyter være forsett. Skattemyndighetene må imidlertid ha gode kort på hånden i de tilfeller de statuerer forsett hos skattyter, og kunne bevise at skattyter har gått inn i det aktuelle arrangementet med åpne øyne. I samsvar med Skøiens uttalelser, poengterer Årvik at det er lettere å konkludere med forsett der det finnes konkrete opplysninger om skatteunndragelse, for eksempel fra et bokettersyn, enn når det ikke foreligger slike håndfaste bevis. Man krever i tillegg mer av næringsdrivende enn av personlige skattytere når det gjelder hvilken aktsomhetsnorm som legges til grunn, og det er derfor vanskeligere å bevise forsett når det gjelder personlig skattyteres forhold enn når det gjelder næringsdrivende. Ifølge Årvik er forhøyet sats mest aktuelt i tilfeller der privatutgifter er ført til fradrag i næring, eller der omsetning er holdt utenfor regnskapet.

6 Avslutning

Flere av reglene som har vært tema for denne avhandlingen vil om kort tid kunne bli endret. Bakgrunnen er at ligningslovens sanksjonssystem var gjenstand for en grundig utredning i tidsrommet 2001-2003. Resultatene av denne fremgår av NOU 2003:7, og innebærer flere forslag til endringer og presiseringer av ligningslovens regler om tilleggsskatt. Til tross for at det nå er 5 år siden denne NOU'en ble publisert, har den hittil ikke resultert i konkrete lovendringer. I skrivende stund arbeides det imidlertid med å utarbeide lovforslag på bakgrunn av NOU 2003:7, høringsuttalelser vedrørende denne, og nyere høyesterettspraksis. Ifølge Finansdepartementet¹¹³ har utvalget som er satt ned for dette arbeidet en frist til høsten 2008 med å komme med en Ot.prp. Hvilke konkrete lovforslag som kan forventes kunne departementet på min forespørsel imidlertid ikke uttale seg om.

Ifølge Jan Syversen, som var medlem av det tilleggsskatteutvalget som utarbeidet NOU 2003:7, er den foreslått endringen av de subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt særlig viktig at blir gjennomført. Utvalgets forslag går nemlig ut på å lovfeste et vilkår om at skattyter ikke skal ilegges tilleggsskatt dersom han kan sannsynliggjøre at han ikke har handlet uaktsomt.¹¹⁴ Lovendringen skal ifølge forslaget innlemmes i hovedregelsen for ileggelse av tilleggsskatt, og ikke kun fremstå som et unntak til den objektive hovedregelen, slik forholdet etter gjeldende rett er mellom de subjektive vilkårene i lignl. § 10-3 b og den objektive hovedregelen i lignl. § 10-2.

¹¹³ Lødrup, telefonsamtale (2008)

¹¹⁴ NOU 2003:7 s. 175

Ifølge Syversen vil imidlertid denne endringen antagelig ikke medføre endringer av betydning når det gjelder innholdet i skyldkravet som sådan. Endringen kan imidlertid få stor betydning ved å tydeliggjøre at skattyter må ha utvist uaktsomhet for å kunne ilegges tilleggsskatt. Etter hans mening er det behov for en slik presisering i hovedregelen, idet vurderinger i forhold til dette vilkåret idag ofte ikke kommer klart nok frem i de avgjørelsene der tilleggsskatt ilegges. Ifølge Syversen er heller ikke Høyesterett konsekvente i forhold til hva som kreves av uaktsomhet hos skattyter for å gi grunnlag for tilleggsskatt; noen ganger er de svært strenge og legger til grunn en tilnærmet objektiv regel, som for eksempel i X-Eiendom, mens de andre ganger bedømmer skattyters forhold mildere, for eksempel når det gjelder de siste dommene vedrørende fritak for regne- eller skrivefeil jf. lignl. § 10-3 a. En presisering som nevnt over vil følgelig kunne føre til en mer ensartet praksis og forutsigbar rettstilstand.

Etter arbeidet med denne avhandlingen, kan jeg til en viss grad si meg enig i det Syversen hevder. Opplysningsplikten etter ligningsloven praktiseres strengt, og det skal mye til for at skattyter innrømmes fritak. På bakgrunn av den praksis som foreligger er det ikke utenkelig at selv lojale skattytere kan risikere å bli ilagt tilleggsskatt, til tross for at de har gjort så godt de kan. Det må imidlertid påpekes at enkelte av de senere høyesterettsdommene også viser utvikling i retning av en oppmykning av reglene, både når det gjelder muligheten for å få fritak og når det gjelder hva som vil kunne gi grunnlag for redusert sats.

Det er uansett verd å merke seg, at dersom en skattyter opplever å bli sanksjonert til tross for at han har tilstrebet å være lojal og pliktoppfyllende, vil han sannsynligvis oppleve dette som en urettferdig straff, som vil kunne gå på bekostning av vedkommendes lojalitet til skattemyndighetene. Dette vil kunne være skadelig for det tillitsforholdet som bør foreligge mellom skattyter og ligningsmyndighetene, og som nevnt innledningsvis i avhandlingen, er svært viktig for at systemet med selvangivelse skal kunne fungere som grunnlag for en korrekt ligning og et korrekt skatteoppgjør. Sett i et større perspektiv, vil regler som fører til at ellers lovlydige borgere blir lovovertredere, også kunne være uheldig for respekten for lover og regler generelt. Det vil følgelig kunne være nyttig å presisere tydeligere i loven at

skattyter som ikke er noe å bebreide ikke skal ilegges tilleggsskatt, slik at rettsanvender kanskje blir seg mer bevisst de vurderingene han gjør i forhold til skattyters subjektive forhold. Uavhengig av om dette vil føre til at flere innrømmes fritak, vil det i alle fall komme tydeligere frem i de avgjørelsene som fattes at det faktisk er tatt stilling til hvorvidt skattyter har opptrådt klanderverdig eller ei.

Skatteetatens saksbehandling er preget av masseavgjørelser, og reglene for tilleggsskatt anvendes av et stort antall saksbehandlere landet rundt. Det er følgelig viktig at reglene er forholdsvis enkle å praktisere og ikke krever for mange kompliserte vurderinger. Reglene for tilleggsskatt må derfor i tillegg til prevensjon og rettsikkerhet, også ivareta hensyn til effektivitet og likhet. Ivaretagelse av disse motstridende hensynene, innebærer med andre ord en vanskelig balansegang. En endring av hovedregelen for illeggelse av tilleggsskatt i tråd med forslaget i NOU 2003:7, bør etter min mening likevel kunne gjennomføres uten at dette vil gå på bekostning av effektivitet og likhet. Endringen vil ikke skjerpe skyldkravet i vesentlig grad; det vil som etter gjeldende rett fortsatt være skattyter som må sannsynliggjøre at han ikke har handlet uaktsomt, og det vil kun stilles krav til sannsynlighetsovervekt i så måte.¹¹⁵ Endringens funksjon vil hovedsaklig være å presisere grunnvilkårene for tilleggsskatt, og i tillegg til å styrke hensynet til rettsikkerhet, vil en slik endring også kunne fremme hensyn til likhet og forutsigbarhet.

Hva som blir utfallet av det sittende utvalgets arbeide er som nevnt fortsatt ikke kjent. Det blir derfor svært spennende å se hva den kommende høsten vil bringe av eventuelle lovendringer.

¹¹⁵ NOU 2003:7 s. 106-108

7 Litteraturliste

Bøker

- Eckhoff, Torstein, Helgesen, Jan. *Rettskildelære*. 5. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2001
- Harboe, Einar, Leikvang, Truls, Lystad, Rino S. *Ligningsloven Kommentarutgave*. 6. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2005.
- Skattedirektoratet. *Lignings ABC 2006*. 28. utgave, Bergen, Fagbokforlaget, 2007
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2005

Artikler

- Sivertsen, Monica. *Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling i 2006 og 2007 – ny årssyklus*. UTV Særtrykk 8-9/07, Ligningsutvalget
- Syversen, Jan. *Høyesterettsdommer*. Skattenytt 1-2/2007 s. 2. Skattebetalerforeningen.
- Zimmer, Fredrik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2006*. I: Skatterett. 2007 nr. 4, s.325-383 (Sitert fra Idunn.no)

Norske lover

- | | |
|------|--|
| 1967 | Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 2. oktober 1967 |
| 1980 | Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24 |
| 1999 | Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14. |

Domsregister

Rt-1992-1588 Loffland

Rt-1995-1278 Bøhn

Rt-1995-1288

Rt-1996-932 Hald
Rt-1997-1117 Schulz
Rt-1997-1430
Rt-1999-223
Rt-2001-282
Rt-2002-509
Rt-2006-333 X-Eiendom
Rt-2006-593 Eksportfinans
Rt-2006-602 Gezina
Rt-2006-1367
Rt-2006-1409
Rt-2006-1598
Rt-2006-1601
Rt-2007-360 Lyse Energi
LB-2006-163107
Utv-1998-736
Utv-2007-970
Utv-2007-1176
Utv-2007-1340
Utv-2007-1491

Forvaltningspraksis

Utv-2007-1375
Utv-2007-1585

Forarbeider

- Ot.prp. nr 29 (1978-79) Om ligningslov og endring i andre lover. Lovdata
- Innst.O. nr. 44 (1979-80) Innstilling til finanskomitéen om ligningslov og endringer i andre lover
- Ot.prp. nr 55 (1985-86) Endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven). Lovdata
- Ot.prp. nr 1 (2006-2007) Skatte og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer. Lovdata
- Ot.prp. nr 1 (2007-2008) Skatte og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer. Lovdata

Forarbeider til ikke vedtatte lover

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m

Forskrifter

FOR 2000-12-22 nr 1569

Nettdokument

- Finansdepartementets hjemmeside. *Økonomisk kriminalitet – skatteområdet*.
http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Norsk_ekonomi/Okonomisk-kriminalitet-2/Okonomisk-kriminalitet---skatteområdet.html?id=444332 [Sitert 8. januar 2008]
- Skattedirektoratet. *Lignings ABC 2007*. 29. utgave. Lovdata
- Skattedirektoratet. *Skd 9/2001*. Lovdata
- Skattebetalerforeningen. *Flere oppgir utenlandseiendommer*.
http://www.skatt.no/flere_oppgir/ [sitert 23. januar 2008].

- Skattebetalerforeningen. *Amnesti for angrende syndere*. I: http://www.skatt.no/skatt/nyheter_arkiv/amnesti_fo/ [sitert 23. januar 2008].
- Skattebetalerforeningen. *Tetter skattehull*. http://www.skatt.no/skatt/nyheter_arkiv/tetter_ska1/ [sitert 10. april 2008]
- Stoveland, Per Helge. *Kommentar til ligningsloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sitert 18.jan 2008].

Personlig meddelelse

- Arntzen, Kai. Redaktør i Ligningsutvalget. Telefonsamtale 11. mars 2008
- Lødrup, Hans Peter. Finansdepartementet. Telefonsamtale. 22.januar 2008
- Sivertsen, Monica. Direktør Skatt Øst. Telefonsamtale 14. februar 2008
- Skøien, Erlend. Seniorrådgiver, Skatt Øst. Telefonsamtale 14. februar 2008
- Skøien, Erlend. Seniorrådgiver, Skatt Øst. Møte 22. februar 2008
- Syversen, Jan. Advokat og partner i Simonsen Advokatfirma DA. Møte 07. februar 2008
- Årvik, Liv. Seniorskattejurist, Skatt Sør. Møte 4. mars 2008

